

Die betriebswirtschaftlichen Bilanzlehren
und deren Einfluß auf das Steuerrecht

Von
FRIEDRICH KLEIN
aus Reitendorf
1957



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548205_0069

Die betriebswirtschaftlichen Bilanzlehren
und deren Einfluß auf das Steuerrecht

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Staatswissenschaften
der Philosophischen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität
zu Erlangen

Vorgelegt von
Dipl.Volkswirt Friedrich Klein
aus Reitendorf



Tag der mündlichen Prüfung: 20. Februar 1957

Dekan: Universitätsprofessor: Dr.Hans Thomae
Referent: Universitätsprofessor: Dr.A.Hertlein
Korreferent: Universitätsprofessor: Dr.R.Stucken

I n h a l t s v e r z e i c h n i s

	Seite
Vorbemerkung	1
<u>I. Teil</u>	
<u>Die betriebswirtschaftlichen Bilanzlehren</u>	
I. Bilanztheorien	5
II. Die Beziehungen zwischen Handelsbilanz und Bilanztheorien	9
III. Die statische Bilanzauffassung	
1.) Das Wesen der statischen Bilanz	12
2.) Die Bewertung	14
3.) Die Erfolgsermittlung	20
4.) Zur Richtigkeit der statischen Vermögens- und Gewinnermittlung	22
IV. Die dynamische Bilanzauffassung	
1.) Das Wesen der dynamischen Bilanz	26
2.) Verrechnung des Aufwandes	29
3.) Die Bewertung bei stabilen Preisen	30
4.) Rückstellungen	34
5.) Die Bewertung bei Preisveränderungen	36
6.) Der Bilanzzusammenhang	37
V. Unterschiede zwischen statischer und dynamischer <u>Bilanzauffassung</u>	38
VI. Die organische Tageswertbilanz	
1.) Grundgedanken	42
2.) Bewertungsgrundsätze	45
3.) Die Abschreibungen	47
4.) Die Unterschiede zur statischen und dynamischen Bilanzlehre	48
5.) Die Nachteile	49

VII. Die Kapital- und Erfolgsrechnung

1.) Die Gründe für die interne Kapital- und Erfolgsrechnung	52
2.) Das Kapital und die Kapitalstufen	53
3.) Die Kapitalrechnung	54
4.) Der Erfolg und die Erfolgstufen	56
5.) Die Erfolgsrechnung	59

VIII. Die übrigen Bilanzauffassungen

1.) Die eudynamische Bilanzlehre	61
2.) Die nominale Bilanzlehre	65
3.) Die totale Bilanz	70
4.) Die pagatorische Bilanzlehre	72
5.) Die Einheitsbilanz	78

II. TeilDie Ermittlung des steuerlichen Gewinns

1.) Die gesetzlichen Gewinnermittlungsvorschriften	83
2.) Ordnungsmässigkeit der Buchführung	90
3.) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht ..	91
4.) Handelsbilanz - Steuerbilanz	92

III. TeilDas Verhältnis der Steuerbilanz zu den einzelnen Bilanzlehren

1.) Das Verhältnis zur eudynamischen Bilanz	97
2.) Das Verhältnis zur nominalen Bilanz	98
3.) Organische Tageswertbilanz und Steuerbilanz	99
4.) Das Verhältnis zur Einheitsbilanz	104
5.) Statische Bilanz und Steuerbilanz	105
6.) Dynamische Bilanz und Steuerbilanz	111
Unterschiede im Gewinnbegriff und in der Gewinnermittlung	111
Aktivierung	112
Der Bilanzenzusammenhang	115
Der Wertzusammenhang	117
Die Bewertungsstetigkeit	117
Periodenabgrenzung	118
Unterschiede in der Bewertung	119
Der Teilwert	122
Unterschiede in der Abschreibung	125

	Seite
Der Firmenwert	130
Sonstige immaterielle Güter	132
Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen	133
Pensionsrückstellungen	138
Der eiserne Bestand	143
Der Ausweis nichtverwirklichter Gewinne	150
Sanierungsgewinne	155
Die Bewertungsfreiheit und Sonderabschreibungen in der Steuerbilanz	156
7.) Ergebnis	158

IV. Teil

Die Bilanzauffassungen und die Vermögensaufstellung

1.) Die Vermögensaufstellung	163
2.) Die Ermittlung des Vermögens	166
3.) Die Wertkategorien des Bewertungsgesetzes	168
a) Der gemeine Wert	169
b) Der Einheitswert	170
c) Der Ertragswert	173
d) Der Kurswert und Steuerkurswert	174
e) Der Teilwert	175
4.) Schulden und Lasten bei der Vermögensermittlung	178
a) Pensionsrückstellungen	179
b) Gewährleistungsrückstellungen	182
5.) Die Rechnungsabgrenzungsposten	184
6.) Die Unvollständigkeit der Vermögensermittlung	186
7.) Der Einfluss der Bilanzlehren auf die Vermögensaufstellung	188
Schlussbetrachtung	190
Literaturverzeichnis	193
Abkürzungsverzeichnis	199
Lebenslauf	200

V o r b e m e r k u n g

Sieht man von der Umsatzsteuer, von den Zöllen und Verbrauchsteuern ab, so stellen die Einkommen- und Vermögensteuer den bedeutungsvollsten Teil der Steuereinnahmen unserer Volkswirtschaft dar.¹⁾ Es kann weiterhin keinem Zweifel unterliegen, dass den "Einkünften aus Gewerbebetrieb" gem. § 15 EStG und dem "Betriebsvermögen" gem. § 54 BewG im Rahmen der Einkommen- und Vermögensteuer die weitaus größte Bedeutung zukommt, einmal, weil diese Besteuerungsgrundlagen zahlenmässig sehr beachtlich sind, und zum anderen, weil deren Ermittlung die meisten Probleme aufwirft. Was als Einkommen und Vermögen anzusehen ist, war lange Zeit heftig umstritten. Wir denken hierbei nur an die Quellentheorie des alten preussischen Einkommensteuergesetzes und die Reinvermögenszugangstheorie von Schanz.²⁾ Da aber beide Theorien für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und Vermögens nicht besonders gut

1) Nach den Statistiken des Bundesfinanzministers über die Steuereinnahmen des Bundes und der Länder für das Rechnungsjahr 1954/55-MinBlFin 1955 S.608- betrugen die Einnahmen aus den Besitz- und Verkehrsteuern DM 15"230'8. Unterstellt man weiter - was aus guten Gründen getan werden kann - dass die Hälfte der veranlagten Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfällt, so stellen die Einkommensteuer für diese Einkünfte und die Körperschaftsteuer rd. 1/3 der Einnahmen aus Besitz- und Verkehrsteuern dar. Nach den gleichen Unterlagen beträgt die Vermögensteuer rd. 4% der Einnahmen aus Besitz- und Verkehrsteuern. Die Vermögensteuer für Betriebsvermögen kann auf 2% dieser Einnahmen geschätzt werden.

2) Vgl. Eheberg, K.Th., Grundriß der Finanzwissenschaft, 2.Aufl., Leipzig/Erlangen 1926, S.97

geeignet waren, hat sich das Steuerrecht für das Einkommen und Vermögen eigene Begriffe geschaffen. Für die Ermittlung der "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" und des "Betriebsvermögens" konnte sich das Steuerrecht dabei keines besseren Hilfsmittels bedienen, als der von jedem Vollkaufmann entsprechend den Vorschriften des Handelsrechts aufzustellenden Bilanz. Es ist daher nur zu verständlich, wenn zwischen Bilanzlehre und Steuerrecht enge Beziehungen bestehen.

Die Betriebswirtschaftslehre hat sich seit Jahrzehnten mit dem Wesen der Bilanz eingehend befaßt und als Ergebnis verschiedene Bilanztheorien aufgestellt. Es genügt aber nicht, das Wesen der Bilanz allein vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus zu betrachten. Die Bedeutung der Bilanz für das Steuerrecht darf dabei nicht unberücksichtigt bleiben. Die Heranziehung der Handelsbilanz als Ausgangsgrundlage für die Steuerbilanz erfordert von der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre neben der Untersuchung der Beziehungen zwischen Unternehmung und Steuer¹⁾ auch eine Untersuchung darüber, inwieweit die steuerlichen Bemessungsgrundlagen für den Gewinn und das Vermögen mit betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Erkenntnissen übereinstimmen, d.h. inwieweit sich das Steuerrecht diese Erkenntnisse zu eigen gemacht hat.

Die vorliegende Arbeit soll ein bescheidener Beitrag zur Klärung dieser Frage sein und insbesondere eine Antwort auf die Frage darstellen, welcher Bilanzauffassung sich das Steuerrecht für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns und Betriebsvermögens bedient bzw. welche Bilanz-

1) Hertlein, Adolf, Konjunkturausgleich und Besteuerung, ZfB 1932, S. 4

auffassung auf den derzeitigen Stand des Steuerrechts den größten und nachhaltigsten Einfluß ausgeübt hat. Unsere Untersuchung soll dabei zweckmäßigerweise ausschließlich auf die Bilanzen beschränkt und nicht auch auf die von den einzelnen Bilanzauffassungen entwickelten Gewinn- und Verlustrechnungen ausgedehnt werden, insbesondere deshalb, weil für die steuerliche Gewinnermittlung das Schwergewicht auf die Gestaltung der Bilanz gelegt wird. Dagegen soll aber unsere Untersuchung auch die Frage erörtern, welcher Bilanzlehre sich das Steuerrecht für die Ermittlung des steuerpflichtigen Betriebsvermögens einer Unternehmung angeschlossen hat.

Zu beiden Fragen, insbesondere aber über den Einfluß der betriebswirtschaftlichen Bilanzlehren auf die steuerliche Gewinnermittlung, ist in zahlreichen Werken und Aufsätzen Stellung genommen worden.¹⁾ Trotzdem ist es bisher nicht gelungen eine einheitliche Meinung herbeizuführen. Wir werden auf die Unterschiedlichkeit der Ansichten noch zurückkommen. Die meisten Untersuchungen befassen sich außerdem zu sehr mit einem genau abgegrenzten Einzelproblem oder mit dem Einfluß einer bestimmten Bilanzlehre auf das Steuerrecht. Die Zahl der zusammenfassenden, alle Probleme berührenden Arbeiten einschließlich einer Vergleichung sämtlicher Bilanzlehren mit der steuerlichen Gewinn- und Vermögensermittlung, ist gering. Die wenigen vorliegenden Untersuchungen dieser Art²⁾ berücksichtigen darüber hinaus einen weit zurückliegenden Stand

1) Vgl. die Angaben im Literaturverzeichnis

2) Vgl. z.B. Helpenstein, Franz, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932

in der Entwicklung des Steuerrechts, der durch die neuere Rechtsprechung der obersten Steuergerichte und durch zwischenzeitliche Gesetzesänderungen überholt ist.

----- 0 -----

I. H a u p t t e i l

Die betriebswirtschaftlichen Bilanzlehren

Für die Untersuchung im II. Hauptteil über die Auswirkung der betriebswirtschaftlichen Bilanzlehren auf das Steuerrecht werden die verschiedenen betriebswirtschaftlichen Bilanzauffassungen im folgenden nur insoweit behandelt, als sie für unsere Arbeit von Bedeutung sind. Der enge Rahmen unserer Untersuchung erlaubt eine kritische Auseinandersetzung mit den einzelnen Theorien nicht; eine solche ist für unsere Zwecke auch gar nicht erforderlich. Aus diesem Grunde beschränken wir uns bei der Darstellung auf die Wiedergabe der von den Hauptvertretern oder Begründern dargelegten Auffassungen. Es sei in diesem Zusammenhang auf die im Literaturverzeichnis angegebenen Werke von Schmalenbach, Osbahr, Schär, Nicklisch, Hertlein, Le Coutre, Schmidt, Sommerfeld und insbesondere auf die bei Hauck¹⁾ angegebene Literatur hingewiesen.

I. Bilanztheorien

Die Lehre von der Bilanz ist eine praktische Wissenschaft und hat damit das Mögliche, das Seiende und das Seinsollende der Bilanz zu erforschen. Daraus ergeben sich für die Bilanztheorie im weiteren Sinne drei Aufgaben:²⁾

- 1.) die deduktive Erklärung der Begriffe, die Erforschung des Wesens der Bilanz und Aufstellung der Bilanztheorie im engeren Sinne sowie die Herausarbeitung der Bewertungsgrundsätze;

1) Hauck, Chr. Wilhelm, Bilanztheorien, Bühl/ Baden 1933

2) Hertlein, Adolf, Bilanztheorie und Bilanzwirklichkeit, Betriebswirtschaftliche Blätter 1935, S. 120

- 2.) die empirische Darstellung der Bilanzgestaltung für die gesetzlichen und internen Bilanzen,
- 3.) Unterbreitung von Vorschlägen für die Weiterentwicklung des Bilanzwesens.

Im Rahmen der Bilanztheorie i.w.S. haben alle Aufgaben ihre Berechtigung. Die deduktive Erklärung der Begriffe usw. muß jedoch der empirischen Darstellung der Bilanzgestaltung und diese wiederum der Unterbreitung von Vorschlägen vorangehen. Eine Forderung, die nicht immer genügend gewürdigt wurde und deren strenge Beachtung wesentlich zur Klärung aller Bilanzprobleme beigetragen hätte.

Man möchte nun annehmen, daß das Wesen und die Bedeutung der Bilanz, die seit mehr als **h**undert Jahren als Schlußstein des kaufmännischen Rechnungswerkes von zahllosen Kaufleuten jährlich erstellt wird, seit langem eindeutig geklärt sei und daß es damit nur "eine" Bilanztheorie geben könne. Dem ist aber nicht so. Es bestehen - wie der Titel unserer Arbeit schon zeigt - mehrere Bilanztheorien nebeneinander, ohne daß es der Wissenschaft gelungen wäre, eine dieser Theorien als die "richtige" Bilanztheorie herauszuarbeiten.

Bei den zahlreichen Versuchen zur Erforschung des Wesens der Bilanz ist die Wissenschaft nicht nur von einer, sondern von verschiedenen Fragestellungen ausgegangen mit der Folge, daß wir innerhalb der Bilanztheorien verschiedene Gruppen unterscheiden müssen.

Die Theorien, welche die Frage nach der richtigen Bewertung in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung gestellt und die Bewertung aller Bilanzposten mit einem einheitlichen Wert gefordert haben, können mit Hauck¹⁾ als Bewertungstheorien

1) Hauck, Wilhelm Chr., Bilanztheorien, Buhl/Baden 1933 S.51

bezeichnet werden. Zu diesen Bewertungstheorien, bei denen der Zweck der Bilanz in den Hintergrund tritt, kann nur die nominale Bilanz Riegers, die streng am Anschaffungswert festhält, und die vom iederbeschaffungswert beherrschte organische Tageswertbilanz von Schmidt gerechnet werden. Die übrigen Theorien, die den Zweck der Bilanz in den Vordergrund stellen und mit mehreren Bewertungsmaßstäben arbeiten - wie die statische und dynamische Theorie - sind Zwecktheorien.

Durch die Frage nach der Zahl der von der Bilanz zu erfüllenden Zwecke, entstanden Einzweck- und Mehrzwecktheorien. Die statische und dynamische Bilanzauffassung sind Einzwecktheorien, während die organische Bilanzlehre als Vermögens- und Erfolgsrechnung zu den Mehrzwecktheorien gehört. Wir können bei den Einzwecktheorien wieder Erfolgsrechnungstheorien (dynamische Theorie) und Vermögens- und/oder Kapitalrechnungstheorien (die statische und totale Bilanztheorie) unterscheiden.¹⁾ Eine Sonderstellung nimmt Hertleins Erfolgs- und Kapitalrechnungstheorie ein, die durch die Erstellung gesonderter Erfolgs- und Kapitalrechnungen für rein interne Zwecke die genaue Ermittlung des Erfolgs und des Vermögens erstrebt.

Lehmann²⁾ sieht ausserdem in jeder einzelnen Theorie zwei Seiten. Einmal wird nach seiner Ansicht nur das Wesen der Bilanz erklärt ohne Rücksicht auf die dazu gehörige Erfolgsrechnung. Er nennt diese Erklärungsversuche "formelle Bilanztheorien" und zählt die statische und die dynamische Bilanzlehre dazu. Wird dagegen nicht nur die Bilanz, sondern der gesamte Buchhaltungsabschluß in den Mittelpunkt der Betrachtung

1) Vgl. Lehmann, M.R., Die Quintessenz der Bilanztheorie, ZfB 1955 S.537 ff

2) Vgl. Lehmann, M.R.a.a.O., S.538

tung gestellt und werden durch eine besondere Rechnung in der Bilanz praktisch bedeutsame Erkenntnisse angestrebt, d.h. sachliche oder materielle Ziele verfolgt, so haben wir es nach Lehmann mit "materiellen Theorien" zu tun.

Zwangsläufig muß Lehmann unter diese Gruppe sowohl die Vermögens-und/oder Kapitalrechnungstheorien, die Erfolgsrechnungstheorien als auch die organische Theorie, d.h. fast sämtliche Bilanzlehren subsumieren, so daß uns diese Einteilung keine neuen Erkenntnisse bringen kann. Die aufgezeigten Unterschiede können bei jeder Theorie herausgearbeitet werden. Bestimmte Unterscheidungen haben aber nur dann Wert, wenn dadurch neue Erkenntnisse gewonnen werden können.

Soweit der kurze Überblick über die Unterschiede in den Ausgangspunkten und Ergebnissen der verschiedenen Bilanztheorien. Hieraus ist die Tatsache zu erklären, daß es bisher nicht gelungen ist, eine einheitliche Auffassung herbeizuführen. Betrachten wir weiterhin die einzelnen Theorien auf ihre praktische Brauchbarkeit als einfach zu handhabendes Mittel der Erfolgs- oder Vermögensermittlung, so können wir - ohne das Ergebnis der folgenden Ausführungen vorwegzunehmen - feststellen, daß alle Bilanzlehren - mit Ausnahme der statischen und dynamischen Bilanzauffassung sowie der damit eng verbundenen Bilanzlehre von Hertlein - Theorien im wahrsten Sinne des Wortes geblieben sind.

Und so möchten wir auch Schmalenbachs¹⁾ Ausführungen im Vorwort der 8. Auflage seiner "Dynamischen Bilanz" verstehen, daß er mit

1) Münstermann, Hans, Schmalenbachs 'Dynamische Bilanz,' ZfhwF., N.F., Jg., 6, S. 271

seiner Auffassung "keine neue Theorie schaffen wollte," zumal - wie Hauck¹⁾ zutreffend bemerkt - "eine Bilanztheorie überhaupt nicht etwas völlig Autonomes sein kann."

II. Die Beziehungen zwischen Handels- bilanz und Bilanztheorien

Wenn vielfach von statischer, dynamischer und organischer Bilanz gesprochen wird, so dürfen wir nicht ohne weiteres unterstellen, daß eine dieser Bilanzen mit der Handelsbilanz identisch ist. Die Handelsbilanz ist vielmehr im Laufe der letzten drei Jahrhunderte entstanden, bevor die Wissenschaft das Wesen der Bilanz erforscht hatte. Sie ist jeweils den Erfordernissen der Zeit angepaßt worden, ohne sich zwischenzeitlich einer der tieferstehend dargestellten Auffassungen vollinhaltlich angeschlossen zu haben.

Obwohl heute weite Teile der Wissenschaft und Praxis Anhänger der dynamischen Schule sind, kann nicht behauptet werden, daß die Handelsbilanz rein dynamisch ist. Der Grund hierfür liegt infolge der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz zu einem erheblichen Teil beim Steuerrecht, da die Gewährung von Steuererleichterungen regelmäßig mit Bilanzierungsmaßnahmen verbunden war und noch verbunden ist, welche gegen dynamische Grundsätze vor-

1) Hauck, Wilhelm Chr., Bilanztheorien,
Bühl/Baden 1933, S.5

stoßen. In Zeiten hoher Steuersätze entscheidet sich der Kaufmann lieber für Steuervergünstigungen als für die Anwendung dynamischer Grundsätze. Wir werden noch Gelegenheit haben, eine Reihe von Beispielen zu erwähnen. Hinzu kommt, daß die Unternehmungen nicht ausschließlich an der Gewinnermittlung interessiert sind. Es gibt im Wirtschaftsleben zahlreiche Gründe, die zu einer genauen Vermögensermittlung zwingen. Ausserdem ist auch die "Dynamische Bilanz" mehr Verbesserungsvorschlägen als der Feststellung der tatsächlichen Übung gewidmet."¹⁾

Die gesetzliche Grundlage für die Handelsbilanz finden wir in den §§ 38-43 HGB, den §§ 125-134 AktG und den §§ 41-42 GmbHG. Nach § 39 HGB hat jeder Kaufmann seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes und seine sonstigen Vermögensgegenstände aufzuzeichnen und nach § 40 mit dem Wert anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet. Mit dieser Vorschrift ist es dem Kaufmann theoretisch möglich, jeden beliebigen Wert für die einzelnen Vermögensgegenstände anzusetzen. Im Interesse des Gläubigerschutzes hat man aber für Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung Sondervorschriften erlassen. Nach § 133 AktG und 42 GmbHG dürfen für den Ansatz der Vermögensgegenstände in keinem Fall die Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten werden. Diese beiden Vorschriften sind im Laufe der Zeit zu einem Kernstück der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung geworden,

1) Hertlein, Adolf, Bilanztheorie und Bilanzwirklichkeit, Betriebswirtschaftliche Blätter 1935, S.122

nach denen sich auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften richten, für die an sich nur die Vorschriften der § 38-43 HGB gelten.¹⁾ Der Wortlaut dieser Vorschriften zeigt uns, daß die Handelsbilanz am Wirtschaftsgut, an "Vermögensgegenständen," orientiert ist.²⁾ Sie ist eine Vermögensbilanz und ähnelt damit stark der statischen Bilanz. So wird auch vielfach von der "statischen Handelsbilanz" oder von der "statisch orientierten" Handelsbilanz³⁾ gesprochen. Andererseits darf nicht verkannt werden, daß - wie schon oben angedeutet - bei Erstellung der Handelsbilanz immer mehr dynamische Gedankengänge Berücksichtigung finden. Der Grund hierfür liegt u.a. darin, daß sich Schmalenbachs Auffassung in der Praxis ohne allzu große Schwierigkeiten verwirklichen läßt, während die Anwendung der Ideen der übrigen Bilanztheorien in der Handelsbilanz nicht nur an den gesetzlichen Vorschriften, sondern auch an deren praktischer Undurchführbarkeit scheitert.

III. Die statische Bilanzauffassung

Die Begriffe "statisch" und "dynamisch" sind der klassischen Physik entnommen, wonach die Statik die Betrachtung der Körper im Zustand der Ruhe ist und die Dynamik die Betrachtung der Bewegung. Danach müsste aber jede Bilanz statischer Natur sein, denn eine einzelne Bilanz

-
- 1) Hertlein, Adolf, Bilanzreform und Leistungsrechnung, Elektrotechnik und Elektrotechnischer Anzeiger, Pössneck (Thür.) 1943, S.7
 - 2) Gnam, Arnulf, Ist die "Steuerbilanz" eine dynamische Bilanz? StW 1956, Sp.243
 - 3) Gnam, Arnulf, aaO., Sp.251

kann ein Unternehmen nie in der Bewegung, sondern immer nur zu einem bestimmten Stichtag zeigen.

In diesem physikalischen Sinne ist auch die Bezeichnung "statisch" zu verstehen, nicht dagegen "dynamisch." Schmalenbach, der beide Bezeichnungen geprägt hat - der Ausdruck "statisch" kommt also nicht von den Statikern selbst - bezeichnet eine Bilanz, die einen Zustand des Unternehmens schildert, eine "statische", und zwar auch dann, wenn sie nebenher noch andere Zwecke nichtstatischer Natur verfolgt. Hierher gehören alle Bilanzen mittels derer das Vermögen zu ermitteln versucht wird. Eine Bilanz dagegen, die durch einen Vergleich mit der des vorhergehenden Wirtschaftsabschnittes die sich im Betrieb abspielenden Bewegungen zur Darstellung bringt, nennt Schmalenbach eine "dynamische." Und da von den Bewegungen des Betriebes diejenigen im Vordergrund steht, "die sich heraus schreibt aus den Kräften, die den Erfolg eines Betriebes bestimmen," ist die dynamische Bilanz eine Erfolgsbilanz.¹⁾

1. Das Wesen der statischen Bilanz

Die statische Schule, als deren wichtigste Vertreter Schär, Osbahr, Nicklisch und Prion²⁾ zu nennen sind, will den Aufbau und vor allem das Vermögen des Unternehmens zu einem bestimmten

-
- 1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11.Aufl., Köln/Opladen 1954, S.27
 - 2) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung 3.Aufl., Berlin/Leipzig 1923; Schär, Johann Friedrich, Buchhaltung und Bilanz, 5.Aufl., Berlin 1922, Prion, ., Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, Berlin 1935; Nicklisch, H., Wirtschaftliche Betriebslehre, 6.Aufl., Stuttgart 1922

Zeitpunkt schon, die Bilanz soll also ein Querschnitt, eine Momentaufnahme des Unternehmens sein, um daraus ersehen zu können, wie sich Aktiva und Passiva zusammensetzen und zueinander verhalten. Der Erfolg wird dabei nur durch den Vergleich der Kapitalverhältnisse an zwei aufeinanderfolgenden Abschlusstagen - sozusagen als einfache Nebenrechnung - ermittelt. Die Ansicht aber, dass die Bilanz ausschließlich der Erfolgsrechnung diene, wird von Osbahr/Nicklisch als "unzutreffend und sehr einseitig" bezeichnet. "Diese Behauptung lässt sich weder geschichtlich beweisen, noch logisch begründen." ¹⁾

Hauptaufgabe der statischen Bilanz ist demnach der Ausweis des Vermögens und der Finanzierung. Aus der Tatsache, dass sich hierbei der Erfolg nur als Nebenrechnung ergibt, wird dieser im Gegensatz zur dynamischen Bilanz durch den Bilanzansatz bestimmt.

Wir müssen aber an dieser Stelle im Anschluß an Hertlein, ²⁾ dem wir eine eingehende Untersuchung über die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung verdanken, besonders darauf hinweisen, dass die Bilanz mehrere Aufgaben zu erfüllen hat. Sie kann aus besonderen einmaligen Anlässen aufgestellt werden, z.B. bei einer Liquidation oder Erbaus-einandersetzung. In diesem Falle werden ausschließlich die Kapitalverhältnisse mit Tageswerten dargestellt. Wir wollen eine derartige Bilanz als "rein statische" bezeichnen. Mit der

1) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3. Aufl., Berlin/Leipzig 1923, S. 133

2) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S. 25

regelmässig zu erstellenden Jahresbilanz soll dagegen nicht nur das Kapital selbst, sondern aus dessen Veränderungen auch der Erfolg ermittelt werden. An diese Bilanz, bei der über die Darstellung der Vermögens- und Finanzierungsverhältnisse auch noch der Erfolg gezeigt werden soll, denken wir, wenn wir von einer "statischen" Bilanz im Gegensatz zur "dynamischen" Resterechnung sprechen. Wir sind zwar dabei mit Hertlein¹⁾ der Meinung, dass diese Bezeichnungen nicht ganz zutreffend sind und dass man nur dann von einer "statischen" Bilanz sprechen sollte, wenn es sich um eine einmalige, aus einem besonderen Anlass vorgenommene Darstellung der Kapitalverhältnisse handelt. Die Jahresbilanzen dagegen, mit denen auch der Erfolg ermittelt wird, sollten ausnahmslos als "dynamisch" bezeichnet werden. Diese Bezeichnungen wollen wir aber mit Rücksicht auf die besondere Problemstellung dieser Arbeit nicht verwenden.

2. Die Bewertung

Die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter erfolgt nach der von Osbahr, Nicklisch und Prion vertretenen Lehre in der Regel aufgrund der Anschaffungspreise, während früher in der statischen Bilanzlehre vielfach auch eine Bewertung zu Tageswerten gefordert wurde.²⁾

Für die Bewertung der Gegenstände des Anlagevermögens ist von der Tatsache auszugehen, "dass der Eintritt der Anlagegüter in das Vermögen zu einer ziffernmässigen Werthöhe geschieht,

-
- 1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.25
 - 2) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3.Aufl., Berlin/Leipzig 1923, S.42 ff

die gleich ist der Werthöhe der dafür hingegebenen Vermögensgüter oder der Zifferngröße des dafür aufgenommenen und nach einiger Zeit aus dem Vermögen zu begleichenden fremden Kapitals, d.h. dass der Wert der Anlagegüter, mit dem sie von der Buchführung erfaßt werden, gleich ist den dafür gemachten Aufwendungen, den dem Unternehmen selbst entstandenen Kosten: gleich ist den Selbstkosten."1)

Osbahr meint mit Selbstkostenwert das, was heute als Anschaffungskosten bezeichnet wird. Er hält aber die Bezeichnung Anschaffungskosten als nicht bestimmt genug, um insbesondere bei den Umsatzgütern die Grenzlinie zu markieren, "die zwischen dem Umsatzgut und dem Umsatzergebnis, d.h. zwischen Vermögenswertvermehrung und Kapitalsänderung besteht und aus betriebswirtschaftlicher Notwendigkeit erfaßt werden muss."2)

Die statische Bilanzauffassung erkennt auch nicht die Notwendigkeit bei Marktpreisänderungen jeden Ursprungs3) in die Bilanz auch einen höheren Wert einzusetzen, jedoch sind in einem solchen Falle die Abschreibungen weiterhin vom Selbstkostenwert vorzunehmen und die Werterhöhung, sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite, auf besonderen Konten mit der Bezeichnung "Wertzuwachs" bzw. "Wertzuwachsreserve" zu erfassen.4) Ebenso sind tatsächliche Wertminderungen als geschäftsunwesentliche ausserordentliche Kapitalverminderungen auszuweisen. Dagegen liegt nach statischer Auffassung für den Ausweis von rein rechnungsmässigen Wertminderungen kein Bedürfnis vor, "da dieser Zustand der Wertab-

1) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3. Aufl., Berlin/Leipzig 1923, S.159

2) Osbahr/Nicklisch, aaO., S.148

3) Vgl. Hänsler, Friedrich, Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation (1928)

4) Osbahr/Nicklisch, aaO., S.164

weichung auch stets nur ein vorübergehender ist. Bezüglich der Abschreibungen auf das Anlagevermögen vertreten die Statiker den Standpunkt, daß bei Unternehmungen mit stark veränderlichem Betriebsumfang der Abschreibung vom Buchwert - degressive Abschreibung - keine Bedenken entgegen stehen. "Auch ein Nebeneinander und Durchkreuzen beider Auffassungen (beider Abschreibungsarten; der Verf.) in derselben Unternehmung ist denkbar und zum Teil notwendig." ²⁾ Als Gründe für die Abschreibungen, die von Prion ³⁾ als Kostenbestandteile und nicht als Wertminderungen angesehen werden, kommen in Betracht: Abnutzung, Naturverderben, zufälliges Verderben und schädliche Einwirkung der Umwelt, wie Stilllegungen, Betriebsstörungen, Betriebsänderungen, neue Erfindungen u.a. ⁴⁾ Sonderabschreibungen dürfen, soweit sie überhaupt gerechtfertigt sind, auf keinen Fall das Betriebsergebnis beeinflussen. Mit diesem Grundsatz wird, gleichzeitig "auch die Bildung stiller Reserven ⁵⁾ durch Unterbewertung unmöglich" gemacht. ⁶⁾ Keineswegs wird aber dabei das Bedürfnis zur Schaffung unsichtbarer Reserven verkannt, jedoch ist

-
- 1) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3.Aufl., Berlin/Leipzig 1923, S.164
 - 2) Osbahr/Nicklisch, aaO., S.163; vgl. auch Schär, Johann Friedrich, Buchhaltung und Bilanz, 5.Aufl., Berlin 1922, S.176 und Prion, W., Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, Berlin 1935, II.Buch, S.163
 - 3) Prion, W., aaO., S.166
 - 4) Schär, Johann Friedrich, aaO., S.174
 - 5) Über das Wesen der Reserven vgl. Hertlein, Adolf, Rücklagenbildung und Erfolgsrechnung, Elektrotechnik und Elektrotechnischer Anzeiger, Pössneck (Thür.) 1944, S.19
 - 6) Osbahr/Nicklisch, aaO., S.166

dann die Aufstellung zweier Bilanzen, einer Unternehmungsbilanz, in der für stille Reserven kein Raum ist, und einer Öffentlichkeitsbilanz, die solche enthalten darf, erforderlich.

Über die Behandlung der immateriellen Güter sagt uns Osbahr nichts. Nach Schär¹⁾ ist ein Ausweis in der Bilanz erforderlich und zwar unterteilt nach solchen, für die Erwerbskosten anfielen, z.B. für einen erworbenen Firmenwert, für erworbene Lizenzrechte usw., und solchen, für die nur innerbetriebliche Aufwendungen entstanden sind, z.B. für Erfindungen. Ein originärer Firmenwert ist nicht auszuweisen. Die Erwerbskosten für immaterielle Güter sind auf die mutmaßliche Zahl der Jahre der Ertragsfähigkeit zu verteilen. Nicklisch²⁾ tritt dagegen für die Nichtaktivierung der Patente ein.

Auch für das Umlaufvermögen verlangt die statische Bilanzauffassung eine Bewertung zu Selbstkosten = Anschaffungskosten. "Alle Kosten, die zur Bereitstellung für den Umsatz aufgewandt werden, erhöhen den Wert des Gutes, ergeben denjenigen wirtschaftlichen Wert, den es im Rahmen der Unternehmung annimmt, gehören zu dem, was das Gut in der Unternehmung selbst kostet, gehören zu seinen Selbstkosten."³⁾ Der Ansatz der höheren Wiederbeschaffungskosten scheidet aus. Eine derartige Bilanzmaßnahme "würde den Bilanzgewinn des Jahres rein rechnungsmäßig erhöhen, eine Kapitalreserve schaffen, die weder Sinn

-
- 1) Schär, Johann Friedrich, Buchhaltung und Bilanz, 5.Aufl., Berlin 1922, S.199; vgl. auch Le Coutre, Grundzüge der Bilanzkunde, I.Teil, 4.Aufl., Wolfenbüttel 1949, S.186
 - 2) Nicklisch, Heinrich, Wirtschaftliche Betriebslehre, 6.Aufl., Stuttgart 1922, S.136
 - 3) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3.Aufl., Berlin/Leipzig 1923, S.147

noch Zweck hat, außerdem im nächsten Jahre, sobald durch Verkauf des Warenbestandes ein wirkliches Umsatzergebnis erzielt wird, durch ausdrückliche Buchung wieder beseitigt werden müßte.¹⁾ Da aber ein Sinken des Marktpreises für noch im Besitz der Unternehmung befindliche Waren mit dem Umsatz gar nichts zu tun hat, verlangt Osbahr mit Rücksicht auf seine strenge Scheidung zwischen Umsatzgut und Umsatzergebnis den Ansatz des Selbstkostenwertes auch bei sinkenden Marktpreisen. Die Kapitalsminderung ist in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen.²⁾

Auch für das sogenannte Sicherungs- und Ergänzungsvermögen sind die Anschaffungskosten zugrunde zu legen. Lediglich für den höchst seltenen Fall, daß Grundstücke und Gebäude als Kapitalreserven vorhanden sind und bei geeigneter Zeit in flüssige Vermögensgüter umgewandelt werden sollen "erscheint gerade der Veräußerungswert als angebracht."

Ähnlich sind in Übereinstimmung mit Schmalenbach³⁾ Wertpapiere zu behandeln, in denen nicht verwendungsfähiges Kapital nutzbringend angelegt worden ist, nicht aber Wertpapiere, die zur Deckung von Schadensreserven und Pensions- und Unterstützungsfonds dienen. Diese sind vielmehr mit den Anschaffungskosten bzw. dem niedrigeren Marktwert anzusetzen.⁴⁾

Die statische Bilanzlehre hat die Geldwertänderungen beim Umlaufvermögen nicht unerwähnt

- 1) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3. Aufl., Berlin/Leipzig 1923, S.152
- 2) Osbahr/Nicklisch, aaO., S.151
- 3) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.192
- 4) Osbahr/Nicklisch, aaO., S.152

gelassen. Osbahr¹⁾ schlägt vor, "die Selbstkosten nach dem Gegenwartswert umzurechnen und durch Vergleich mit ihrem alten Betrage das Mehr festzustellen" und den Selbstkosten hinzuzubuchen bzw. das Weniger abzusetzen. Nicklisch dagegen hält grundsätzlich am Mindestwertprinzip fest. Bei Geldwertänderungen sollen aber die auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesenen Werte für das Umlaufvermögen durch einen Berichtigungs-posten aktiv oder passiv korrigiert werden.²⁾

Nach der statischen Bilanzauffassung können vom Kapital ausgehend folgende Feststellungen getroffen werden:³⁾

- | | | |
|-----------------------|---|--------------------|
| a) Kapitalbestand | = | Kapitalinvestition |
| b) Kapitalbewegung | = | Kapitalumsatz |
| c) Kapitalverbrauch | = | Kosten |
| d) Kapitalersatz | = | Verkaufserlös |
| e) Kapitalvernichtung | = | Verlust |
| f) Kapitalerhöhung | = | Gewinn |

Die meisten dieser Feststellungen sind durch eine einzelne Bilanz nicht möglich, dazu gehören die Bilanzen mehrerer Jahre. Der Vergleichsgedanke wird damit notwendiger Bestandteil der statischen Bilanzauffassung, die "Bilanzstatus an Bilanzstatus reiht, um zu sehen, ob die Struktur des Vermögens noch den harmonischen Verhältnissen des Betriebes entspricht"⁴⁾ und wie sich Kosten, Erlöse und Gewinne im Laufe

-
- 1) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3. Aufl., Berlin/Leipzig 1923, S.152
- 2) Nicklisch, Heinrich, Wirtschaftliche Betriebslehre, 6.Aufl., Stuttgart 1922, S.144
- 3) Isaac, Alfred, Bilanzen und Bilanztheorien, Wiesbaden 1952, S.117
- 4) Hauck, Wilhelm Chr., Bilanztheorien, Bühl/Baden, S.55

der Jahre entwickeln. Dadurch wird gewissermaßen nachträglich die Dynamik dargestellt.¹⁾

3. Die Erfolgsermittlung

Es ist aber nicht richtig anzunehmen, daß die statische Bilanzlehre überhaupt keinen oder einen nur ganz geringen Wert auf die Erfolgsrechnung legt. Osbahr/Nicklisch kennzeichnen das Wesen der Bilanz wie folgt: "Richtig ist allein, daß die Bilanz im modernen Wirtschaftsleben als Mittel zur Erfüllung der aus dem Wesen der Unternehmung entspringenden wirtschaftlichen Zwecke eine grundrißartige Darstellung des gesamten geldlich-wirtschaftlichen Aufbaues einer Unternehmung bildet. Das will besagen, daß sie alle Seiten des geldlich-wirtschaftlichen Aufbaues und alle daraus sich ergebenden Beziehungen, Kräfte und Wirkungen grundrißartig zur Darstellung bringt, denn nur in dieser Allseitigkeit wird allen betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten einer Unternehmung vollkommen entsprochen."²⁾ Damit wird die einseitige Auffassung von der Bilanz als reine Vermögensübersicht abgelehnt, ebenso aber auch die Auffassung der reinen Erfolgsbilanz.³⁾ Der Unterschied zur dynamischen Bilanzlehre bezüglich der Erfolgsermittlung besteht darin, daß die statische Bilanzlehre primär das Kapital ermitteln will, während die dynamische Schule das Schwergewicht

-
- 1) Hänsler, Friedrich, Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation (1928), S.31; vgl. auch Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.43
 - 2) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3.Aufl., Berlin/Leipzig 1923, S.133
 - 3) Osbahr/Nicklisch, aaO., S.136

auf die Erfolgsermittlung legt. Nur so sind auch die folgenden Ausführungen von Osbahr/Nicklisch auszulegen: "Gewiß ist die Bilanz auch für die Gewinnermittlung und für die daraus mögliche Feststellung der Rentabilität der Unternehmung wichtig. Aber der Bilanzposten, der in dieser Hinsicht in Betracht kommt, ist nicht die Erfolgssziffer, die ja bei einem Verlust auch auf der Aktivseite auftreten kann, unter Umständen muß, sondern der eigentliche Bilanzposten ist das eigene Kapital."¹⁾

Dessenungeachtet wird von allen Statikern²⁾ eine außerordentlich übersichtliche Gliederung der Erfolgsrechnung gefordert.

Die Vertreter der statischen Bilanzlehre beschränken ihre Ausführungen über die Bewertung ausschließlich auf "bewertbare Wirtschaftsgüter."

"Zu den Aktiven gehören nur diejenigen Wirtschaftsgüter, die in das Eigentumsrecht des Wirtschaftssubjektes übergegangen sind, also einen Teil seines Vermögens bilden." Daher können Aufwendungen für gemietete Gegenstände nicht in der statischen Bilanz erscheinen. Als Schulden kommen nur "rechtliche Ansprüche seitens Dritter an das Gesamtvermögen eines Wirtschaftssubjektes"³⁾ infrage.

Insbesondere zur Frage über die Zulässigkeit der Passivierung von künftigen Lasten wird nicht Stellung genommen. Dagegen werden aber die Posten der Rechnungsabgrenzung als Aktivum oder Passivum unter der Bezeichnung "Das Rechtsverhältnis

1) Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3. Aufl., Berlin/Leipzig 1923, S. 137

2) Osbahr/Nicklisch, aaO., S. 142, vgl. auch Schär, Johann Friedrich, Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl., Berlin 1922, S. 215 ff

3) Schär, Johann Friedrich, aaO., S. 144

zwischen altem und neuem Geschäftsjahr" ¹⁾ zugelassen. Die Auffassung mancher Dynamiker, diese Bilanzposten gehören nicht in eine statische Bilanz, wird auch von Hertlein ²⁾ nicht geteilt, da sie ohne Schwierigkeiten mit der Kostenfondstheorie erklärt werden können.

Abschließend sei noch auf einen Nachteil hingewiesen, der u.E. der eigentliche und entscheidende Grund für die immer stärkere Abkehr von der statischen Bilanz ist. Beherrscht wird die statische Bilanzauffassung von dem Grundsatz des Gläubigerschutzes, d.h. der Bilanzansatz wird von künftigen möglichen Einnahmen aus Forderungen und aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern sowie von den künftigen Ausgaben bestimmt. Dabei tritt das Prinzip der Vorsicht besonders deutlich in Erscheinung, denn kein Unternehmer will in seiner statischen Bilanz mehr ausweisen, als was mit Sicherheit zu Erlösen ist. Die Folge davon ist die übermäßige Bildung stiller Reserven und - weil der Bilanzansatz den Erfolg bestimmt und nicht umgekehrt - der Ausweis eines zu niedrigen Erfolges. "Volkswirtschaftlich fördert dies allerdings eine gesunde Unternehmenspolitik insofern, als die Unternehmungen dafür sorgen müssen, daß trotzdem Fremd- und Eigenkapital in keinem Mißverhältnis stehen." ³⁾

4. Zur Richtigkeit der statischen Vermögens- und Gewinnermittlung

Schmalenbach ⁴⁾ hält die statische Bilanz wohl für möglich, bestreitet aber, daß durch eine Vermögensbilanz, in der die einzelnen Wirt-

-
- 1) Schär, Johann Friedrich, Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl., Berlin 1922, S.169
 - 2) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.29
 - 3) Hertlein, Adolf, aaO., S.30
 - 4) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, S.28

schaftsgüter richtig bewertet sind, der Wert der Unternehmung gefunden werden könne. Der Wert der Unternehmung ergibt sich nach unbestrittener Auffassung nicht aus der Summe der richtig ermittelten Werte aller Betriebsvermögensgegenstände, sondern durch Kapitalisierung des Erfolges. Aus dieser Konsequenz ergibt sich aber keinesfalls, daß statische Bilanzen unbrauchbar seien. Schmalenbach stellt selbst fest: "Wenn danach der Wert einer Unternehmung im ganzen in gewöhnlichen Fällen nicht auf synthetischem Wege, daher auch nicht durch eine Bilanz gefunden werden kann, so sagt das doch nicht, daß statische Bilanzen wertlos seien, ... Wir werden sehen, daß z.B. Bilanzen, welche die jeweilige Vermögensschichtung nach Anlagen und deren Unterteilung, Vorräten nebst deren Unterteilung, Außenständen, liquiden Mitteln usw. aufzeigen und die Veränderung dieser Vermögensschichtung deutlich machen, sehr schätzenswerte Hilfsmittel zur Beurteilung der "Vermögenslage" sind."¹⁾

In diesem Zusammenhang bleibt u.E. noch eine Frage offen, deren Beantwortung u.U. geeignet sein kann, den vermeintlichen erheblichen Unterschied zwischen statischer und dynamischer Bilanz zu verringern. Die statische Bilanz ist nach allgemeiner Anschauung eine Vermögensbilanz und Schmalenbach kommt zu dem Ergebnis, daß damit nicht der Wert des Unternehmens gefunden werden kann. Es werden also die Begriffe Wert und Vermögen gleichgesetzt. Diese Gleichsetzung ist doch zumindest zweifelhaft. Vermögen ist nicht gleich Wert, sondern das Vermögen hat einen Wert, der verschieden sein kann, je nachdem, welcher Bewertungsmaßstab angewandt wurde. Man kann einen Gegenstand z.B. auf Grund der Anschaffungskosten oder der Wiederbeschaffungskosten bewerten.

) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11.Aufl., Köln/Opladen 1953, S.28

Ein Gegenstand kann somit mehrere Werte haben und damit auch das Vermögen, so daß wir doch die Auffassung vertreten möchten, daß man mit einer statischen Bilanz im Sinne von Osbahr/Nicklisch usw. zugegebenermaßen nicht den Zeitwert der Unternehmung schlechthin, wohl aber das mit einem bestimmten Bewertungsmaßstab bewertete Vermögen ermitteln kann.¹⁾

Wie steht es aber mit der Frage nach der Richtigkeit des durch eine statische Bilanz ermittelten Erfolges? Zur Beantwortung dieser Frage ist von der bekannten Tatsache auszugehen, daß in der doppelten Buchführung zwischen der Höhe des Wertansatzes in der Bilanz und der Höhe des Erfolges ein Funktionalzusammenhang besteht. Je höher ein Gegenstand bzw. je niedriger ein Schuldposten in die Bilanz eingesetzt wird, desto höher ist der Erfolg und umgekehrt. Wenn nun für die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schuldposten ganz bestimmte Bewertungsgrundsätze zur Anwendung kommen, insbesondere wenn das Realisationsprinzip streng beachtet wird, dann wird an der Richtigkeit des durch eine statische Bilanz ermittelten Erfolges nicht allzuviel auszusetzen sein.

-
- 1) Vgl. auch Veiel, Otto, Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung, Stw 1941, Sp.11 und Prion, ..., Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, II.Buch, Berlin 1935, S.167. Prion führt aus: "Soweit mir bekannt ist, haben diese Männer (die Statiker; der Verf.) nicht daran gedacht, unter Vermögen etwa den Gesamtwert des Unternehmens verstehen zu wollen, wie er in seinem Ertragswert oder in dem Kaufpreis zum Ausdruck kommt." Ebenso Kosiol, Erich, Bilanzreform und Einheitsbilanz, Reichenberg/Leipzig/Wien 1944, S.12, der von einem "mit einem bestimmten Wertansatz verzeichneten Vermögen" spricht.

Sollte die noch folgende Untersuchung weiterhin ergeben, daß die von der statischen Schule vertretenen Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze mit denen der dynamischen Bilanzlehre vollständig oder in wesentlichen Teilen übereinstimmen, dann müssen auch die Ergebnisse übereinstimmen.

Diese Feststellung wird auch von Schmalenbach ¹⁾ ausdrücklich bestätigt. "Man kann auch eine Erfolgsrechnung nur mit einer Bilanz gewinnen unter der Voraussetzung, daß man sämtliche Bilanzposten so ansetzt, wie sie in einer dynamischen Bilanz angesetzt werden müssen."

IV. Die dynamische Bilanzauffassung

Diese Bilanzauffassung wurde erstmals von Schmalenbach im Jahre 1908 in seinem Aufsatz über Abschreibungen in der "Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung" als Gegenstück auf die bis dahin von Juristen und Finanzwissenschaftlern vertretene Statik vorgetragen.²⁾ Die Gedanken Schmalenbachs waren s.Zt. so revolutionierend, daß anerkannte Wissenschaftler, wie z.B. Schär,³⁾ von Rätseln sprachen, die Schmalenbach seinen Fachkollegen aufgeben wollte. Die Bezeichnung "dynamisch" wurde nur für die Gewinn- und Verlustrechnung anerkannt, für die Bilanz, die das Vermögen und dessen Herkunft darstellen soll, wurde sie als Widerspruch empfunden. Wie schon oben unter III ausgeführt, deutet die anfangs widerspruchsvoll erscheinende Bezeichnung "dynamisch" auf die im Betrieb sich abspielenden Bewegungen hin.

-
- 1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11.Aufl., Köln/Opladen 1953, S. 59
 - 2) Schmalenbach, Eugen, aaO., Vorwort
 - 3) Schär, Johann Friedrich, Buchhaltung und Bilanz, 5.Aufl., Berlin 1922, Vorwort zur 4.Aufl.

1.) Das Wesen der dynamischen Bilanz

Die dynamische Bilanz wird von folgenden Bilanzierungsgrundsätzen beherrscht:

- a) dem Grundsatz der Kongruenz (Summe der Periodengewinne = Totalgewinn),
- b) dem Grundsatz der Kontinuität (keine Leistung darf unverrechnet bleiben),
- c) dem Grundsatz der Vorsicht,
- d) dem Grundsatz der Vergleichbarkeit (sowohl für den Zeit- als auch für den Betriebsvergleich).¹⁾

Nach Schmalenbach kommt der Bilanz nur untergeordnete Bedeutung zu. Das Schwergewicht liegt auf der Erfolgsrechnung, weil sich der Unternehmer in erster Linie für seinen Erfolg interessiert. "Des Kaufmanns gesamtwirtschaftliche Funktion ist nicht, reich zu sein oder zu werden; ... den Erfolg soll er messen, fort und fort messen ... zum Zwecke richtiger Betriebssteuerung."²⁾ Die Bilanz soll lediglich zur Aufnahme nicht abgerechneter Posten, als Kostenspeicher, dienen. Die einzelnen Bilanzposten ergeben sich aus den besonderen Beziehungen zwischen Ausgaben und Aufwendungen, Einnahmen und Erträgen, Aufwendungen und Leistungen. So ist der Barkauf einer Maschine zwar eine Ausgabe im Jahre der Bezahlung, aber zum überwiegenden Teil Aufwand der künftigen Jahre, so daß der Teil der Ausgaben, der erst in späteren Jahren Aufwand wird, in der Bilanz sozusagen als Forderung an die kommenden Jahre auszuweisen ist. Fertigfabrikate sind Leistungen, denen noch keine Einnahmen gegenüberstehen. Sie sind ebenfalls als Forderungen an die Zukunft in der Bilanz festzuhalten.

-
- 1) Vgl. auch Hertlein, Adolf, Bilanztheorie und Bilanzwirklichkeit, Betriebswirtschaftliche Blätter 1935, S.123
 - 2) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, S.32

Der Erwerb von bereits verarbeiteten Rohstoffen gegen Kredit ist Aufwand, der noch nicht zu Ausgaben geführt hat. Das laufende Jahr hat damit eine Verbindlichkeit an das nächste oder an die übernächsten Jahre. Sie ist in der Bilanz vorzumerken. Die dynamische Bilanz hat daher folgende Posten zu zeigen.

A) Auf der Aktivseite:

- 1) Ausgaben, die noch nicht Aufwendungen waren, z.B. der Erwerb von Gegenständen des Anlagevermögens und verbrauchte Rohmaterialien;
- 2) Leistungen, die noch nicht zu Einnahmen geführt haben, z.B. Fertigfabrikate und Forderungen aus Verkäufen;
- 3) Ausgaben, die noch nicht wieder zu Einnahmen geführt haben, z.B. Wertpapiere, Darlehen;
- 4) Leistungen, die noch nicht oder noch nicht vollständig Aufwendungen waren, z.B. Halbfabrikate und für eigene Zwecke erstellte Anlagen;
- 5) Geld-, Bank- und Postscheckguthaben.

B) Auf der Passivseite:

- 1) Aufwand, der noch nicht zu Ausgaben geführt hat, z.B. Lieferantenschulden, Rückstellungen für rückständige Reparaturen, zu erwartende Steuern und dergl.;
- 2) Einnahmen, die noch nicht zu Leistungen geführt haben, z.B. Vorauszahlungen der Kunden;
- 3) Einnahmen, die noch nicht wieder Ausgaben geworden sind, z.B. aufgenommene Darlehen;
- 4) Aufwendungen, die noch nicht Leistungen waren, z.B. zukünftige Leistungen für rückständige Reparaturen.

Dieses Schema muß auf der Aktivseite noch durch die Position "Liquide Mittel" und auf der Passivseite durch die Position "Kapital" ergänzt werden. Schmalenbach will diese beiden Posten aus seinem Schema ausgenommen wissen, weil sie nicht "hineinpassen." Münstermann¹⁾ ist aber der Auffassung, daß Schmalenbach "vor Nicklisch und späteren Kritikern²⁾ nicht zu kapitulieren brauche, da das Kapital durch die Position "Einnahme, noch nicht Ausgabe" erfaßt wird und die liquiden Mittel durch die Position "Getätigte Einnahme, noch nicht Ausgabe" dargestellt werden können.

Wie leicht zu erkennen ist, kommt hiernach der Bilanz als Vermögensausweis überhaupt keine Bedeutung zu. "Nicht die Bilanz, sondern die Gewinn- und Verlustrechnung ist es, der in der Abschlußrechnung der Vorrang gebührt. Die Gewinn- und Verlustrechnung hat den Inhalt der Bilanz zu bestimmen und nicht die Bilanz den Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung. Das ist der Sinn der Erfolgsbilanz, daß sie nicht die Herrin, sondern die Dienerin des Abschlusses ist."³⁾ Die Höhe der einzelnen Bilanzposten wird nicht nach dem Wert, sondern danach bestimmt, wieviel von

- 1) Münstermann, Hans, Schmalenbachs "Dynamische Bilanz," in ZfhwF., N.F., 6.Jg., S.269
- 2) Lehmann, M.R., Die Quintessenz der Bilanztheorie, ZfB 1955, S.540: "Die statische Deutung der Bilanzposten ist also ohne Ausnahme möglich. Bei allen Arten der dynamischen Erklärung hingegen steht man bei einzelnen oder einzelnen Gruppen von Bilanzposten vor unüberwindlichen Schwierigkeiten. Angesichts dieser Feststellung muß von einer grundsätzlichen Unterlegenheit der dynamischen Bilanztheorien den statischen gegenüber gesprochen werden."
- 3) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11.Aufl., Köln/Opladen 1953, S.34

bereits erfolgten Ausgaben und Leistungen als Forderung bzw. wieviel von bereits erfolgten Einnahmen als Verpflichtung an die künftigen Wirtschaftsjahre zu verrechnen ist. Es handelt sich nicht um Werte für vorhandene Vermögensteile, sondern um restliche Preise und Kosten dafür.¹⁾ Die Bilanz ist damit nur das verknüpfende Band zweier aufeinanderfolgender Perioden.²⁾ Schmalenbach selbst lässt allerdings die Frage unbeantwortet, was denn dann die Eröffnungsbilanz bei Gründung einer Unternehmung ist. Diese muss - worauf Hertlein³⁾ besonders hinweist - auf jeden Fall eine Kapitalrechnung sein. Die dynamische Bilanzlehre ist somit weniger eine Bilanztheorie, sondern mehr eine "Theorie der für Vergleichszwecke notwendigen richtigen Erfassung des periodischen Aufwandes und der periodischen Leistung."⁴⁾

2.) Verrechnung des Aufwandes

Der Aufwand kann bei geringen Vorratsschwankungen durch Ausgaben, die Leistung durch Einnahmen verrechnet werden. Eine Verrechnung an die folgenden Jahre würde auch kein anderes Ergebnis zeitigen. Als Gewinn kann in diesem Falle der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben herangezogen werden. Anders bei einmaligen oder regelmässigen Schwankungen. Hier sind aus den Ausgaben die Teile auszuscheiden, die für mehrere Jahre entrichtet wurden, die also erst in kommenden Jahren Aufwand werden. Sie können dem laufenden Jahr nicht oder

-
- 1) Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanz-auffassungen, DStZ 1936, S.1495
 - 2) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.50
 - 3) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.26
 - 4) Hänsler, Friedrich, Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation (1928) S.38

nicht vollständig angelastet werden, denn es hat davon keinen Nutzen gehabt. Den Nutzen werden künftige Jahre haben. Von den Gesamtausgaben ist daher der Teil abzusetzen, der im laufenden Jahr Aufwand war, und der restliche Teil ist in der Bilanz zu aktivieren. Die Höhe der Abschreibung muß sich jeweils nach dem Nutzen des Gegenstandes für den abgelaufenen Wirtschaftsabschnitt richten.

Neben diesen Fällen der Aufwanderfassung sei noch die Aufwanderfassung durch Rückstellungen für Gefahren erwähnt, die nicht eintreten müssen, aber eintreten können, und die Aufwanderfassung durch transitorische Konten für den Aufwand anderer Wirtschaftsabschnitte, die durch die Befundrechnung nicht zu ermitteln sind, z.B. vorausbezahlte Mieten.

3.) Die Bewertung bei stabilen Preisen

Die dynamische Bilanzauffassung ist zwingend beherrscht von dem Grundsatz der Vorsicht, zumal die Erfolgsrechnung immer mit einer gewissen Unsicherheit behaftet und ein zu hoch berechneter Gewinn für den Kaufmann gefährlicher ist als ein zu niedriger. Mit besonderem Nachdruck stellt aber die dynamische Schule fest, dass der Grundsatz der Vorsicht nicht missbraucht werden darf, und schon gar nicht, um Verschleierungen oder Betrug Vorschub zu leisten.

Die buchmässige Behandlung der Anlagezugänge ist für die Erfolgsrechnung von größerer Bedeutung als die Abschreibung.¹⁾ Wird das Prinzip der genauen Aufwandverteilung durchbrochen - was insbesondere aus Gründen erfolgt, die mit unserem Steuerrecht zusammenhängen - so muß das Ergebnis alles andere als dynamisch sein. Die genaue

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.87

Ermittlung der Gesamtkosten für den Anlagenzugang ist daher unerlässlich. Dazu gehören ausser den Hauptkosten auch alle Nebenkosten, wie Steuern, Gebühren, Abräumungskosten u. dergl., selbst dann, wenn diese bei einem späteren Verkauf nicht erstattet werden sollten. Nicht das Anschaffungsjahr allein, sondern alle Wirtschaftsjahre sollen einen evtl. Verlust über die Abschreibungen tragen, da auch sie einen Nutzen aus dem Erwerb des Gegenstandes haben.

Die Aufwandverteilung entsprechend dem gezogenen Nutzen bedingt, daß nur das als Aufwand verrechnet wird, was tatsächlich Aufwand war. Die dynamische Bilanzauffassung geht daher grundsätzlich vom Anschaffungs- oder Herstellungswert aus, selbst dann, wenn ein negativer Restwert verbleibt. In einem solchen Falle wird der Abschreibungswert unverändert beibehalten, dafür aber der Abschreibungssatz erhöht.¹⁾ Die Dauer der Aufwandverteilung ist abhängig von der Abnutzung, vom wirtschaftlichen Verschleiss, von Beschädigungen, vom Schwund, von der Änderung der Nutzung und vom Rechtsablauf. Die Höhe der Abschreibung kann nach dem Grad der Beanspruchung oder nach der Zeit bemessen werden.²⁾ Es ist dabei nicht zu verkennen, dass die Abschreibung nach der Zeit ebenfalls nur eine solche nach der Beanspruchung darstellt, nur dass dabei eine "regelmässige"³⁾ Nutzung erfolgt. Nicht zwingend erforderlich ist bei der Abschreibung nach Zeit, dass diese in allen Jahren gleich ist. Auch bei regelmässigem Gebrauch kann der Nutzen während der Nutzungsdauer sehr verschieden sein, er kann am Beginn oder am Ende der Nutzung am größten sein, er

-
- 1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S. 92
 - 2) Schmalenbach, Eugen, aaO., S. 93
 - 3) Schmalenbach, Eugen, aaO., S. 103

kann aber auch während der gesamten Dauer gleich sein. Aus diesen Gründen lässt die dynamische Schule sowohl die gleichbleibende (lineare), als auch die abfallende (degressive) und die ansteigende (progressive) Abschreibung zu.

Für ansteigende Abschreibungen bietet das praktische Leben nur selten die erforderlichen Voraussetzungen.¹⁾ Die abfallende Abschreibung dagegen ist in hohem Grad geeignet, die Sicherheit der Aufwandrechnung zu fördern. Sie verdient bei Gegenständen mit allmählichem Verschleiss den Vorzug²⁾ und kann sowohl in arithmetischer als auch geometrischer Degression vorkommen. Der geometrischen Degression wird wegen ihrer Einfachheit der Vorzug gegeben. Ihr besonderer Vorteil liegt in der Erhöhung der Vergleichbarkeit der einzelnen Jahreserfolge, da die Aufwendungen für Instandhaltung laufend zunehmen und am Ende der Nutzungsperiode den niedrigeren Abschreibungen höhere Instandhaltungsaufwendungen gegenüberstehen.

Von besonderer Bedeutung für die Abschreibungen sind die Erneuerungskosten. Schmalenbach unterscheidet ähnlich wie das Steuerrecht regelmässig und unregelmässig wiederkehrende Erneuerungskosten. Das Steuerrecht nennt sie Herstellung- und Erhaltungsaufwand. Die regelmässig wiederkehrenden Kosten sind jeweils den Jahren anzulasten, in denen sie angefallen sind. Durch die Regelmässigkeit werden die einzelnen Wirtschaftsjahre auch gleichmässig belastet, ohne dass eine Verzerrung des Erfolges eintritt. Die in grösseren Abständen auftretenden Erneuerungen sind aber gerade wegen ihrer Unregelmässigkeit zu aktivieren und auf die Jahre der Nutzung zu

- 1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz
11.Aufl., Köln/Opladen 1953, S.120
- 2) Schmalenbach, Eugen, aaO., S.105

verteilen, da ansonsten die Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnungen nicht mehr gewährleistet wäre. Neben der Aktivierung der größeren und unregelmässig wiederkehrenden Erneuerungskosten wird auch die Bildung einer Erneuerungsrückstellung empfohlen. Diese Möglichkeit scheitert aber an den Vorschriften unseres Steuerrechts. Wir werden uns mit diesem Problem noch besonders eingehend zu beschäftigen haben.

Die Frage nach der Bewertung der immateriellen Gegenstände gewinnt nur größere Bedeutung für den Firmenwert. Den zwangsläufig mit der Gründung und dem Aufbau einer jeden Unternehmung entstehenden Firmenwert will Schmalenbach nicht aktivieren, es gäbe dabei Unsicherheit und Willkür und darum verzichtet man auf diesen Versuch und bucht lieber dieses ganze Aktivum als Unkosten.¹⁾ Anders ist es dagegen bei einer erworbenen Unternehmung. Das Mehr des Kaufpreises über den Wert der einzelnen Betriebsvermögensgegenstände nennt Schmalenbach "Kapitalisierungsmehrwert."²⁾ Dieser Wert ist besonders gefährdet und daher zwar zunächst zu aktivieren, aber in den folgenden Jahren abzuschreiben. Das Steuerrecht lässt dagegen die Abschreibung nur in besonderen Fällen zu. Ähnlich sind erworbene Nutzungsrechte zu behandeln, Zufallserfindungen haben dagegen mehr Ähnlichkeit mit dem allmählich entstandenen Firmenwert. Wenn der gesamte Entwicklungsaufwand seit Jahren in die Kosten gebucht wurde, so wird durch die Aktivierung der Aufwendungen für eine Zufallserfindung der Grundsatz der Vergleichbarkeit durchbrochen.³⁾ Die Aktivierung kann nur aus rein statischen Grundsätzen gefordert wer-

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz,
11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S. 128

2) Schmalenbach, Eugen, aaO., S. 129

3) Schmalenbach, Eugen, aaO., S. 130

den.¹⁾

Grundlage für die Bewertung der Vorräte²⁾ bilden die Anschaffungspreise unter besonderer Beachtung des sogen. Niederstwertprinzips, d.h., es dürfen die Höchstgrenzen nicht überschritten werden, die entweder bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, den Marktpreisen oder den Verwertungspreisen abz. Verkaufskosten liegen. Die Beachtung des Niederstwertprinzips bedeutet den Ansatz des niedrigsten der drei oben genannten Werte.

Halb- und Fertigfabrikate sind mit Herstellungskosten anzusetzen. Da es nach dynamischer Auffassung nicht so sehr auf absolute Richtigkeit als vielmehr auf die Vergleichbarkeit ankommt, ist der Ansatz gleichbleibender Gemeinkostenzuschläge auch dann zweckmässiger, wenn diese nicht ganz genau ermittelt wurden, als der Ansatz stark unterschiedlicher Zuschlagsätze.

4.) Rückstellungen

Zum Abschluss der stichwortartig dargestellten Bewertungsgrundsätze sei noch auf das Problem der Rückstellungen hingewiesen, insbesondere mit Rücksicht auf deren Behandlung im Steuerrecht.

Angemessene Rückstellungen sind echte Passivposten. Sie sind Aufwand, der erst später zu Ausgaben führen wird.

Das allgemeine Cagnis scheidet aus. Es kann nicht Aufgabe der Bilanz sein, das voraussichtliche Ergebnis vorwegzunehmen.³⁾

-
- 1) Schär, Johann Friedrich, Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl., Berlin 1922, S. 199
 - 2) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S. 135 ff
 - 3) Schmalenbach, Eugen, aaO., S. 153

Anders dagegen liegen die Verhältnisse bei den speziellen Wagnissen, wie Bergschäden, Abwässer-schäden und Garantierückstellungen. Nach dynamischen Grundsätzen wird für jede ausgehende garantierte Leistung eine Prämie ermittelt und einer Rückstellung zugeführt. Vorkommende Ersatzleistungen werden der Rückstellung belastet.¹⁾ Die Melcredorerückstellung ist aber nur insoweit eine echte Rückstellung, als sie sich nicht auf bereits entstandene Verluste bezieht.

Von besonderer Problematik sind die Rückstellungen für Anlagenunterhaltung. Nach Schmalenbach sind "sie besonders dann am Platze, wenn die normale Unterhaltung infolge von Behinderungen, z.B. unermässiger Beschäftigung, unterbleiben muß."²⁾ Die Anlagenerneuerungen werden daher nicht jährlich, sondern nur in grösseren Zeitabständen durchgeführt. Dadurch würden sie aber das Jahr der Durchführung ungleichmässig belasten und die Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnung stark einschränken.

zur Vermeidung dieser Sprunghaftigkeit wird daher eine regelmässige Dotation einer Instandhaltungsrückstellung gefordert.

Ähnlich ist es mit den Pensionsrückstellungen. Nach Schmalenbach³⁾ müssen diejenigen Jahre die Pensionslast tragen, in denen der Angestellte tätig war, die also einen Nutzen aus der Tätigkeit gehabt haben. Entsprechend dynamischen Grundsätzen sind bis zum Eintritt des Pensionsfalles entsprechende, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnete Beträge einer Rückstellung zuzuführen.

-
-) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S. 157
 -) Schmalenbach, Eugen, aaO., S. 159
 -) Schmalenbach, Eugen, aaO., S. 160

Die Einstellung der Finanzverwaltung und höchst-
richterlichen Rechtsprechung zur Zulässigkeit
von Rückstellungen wird uns noch ausführlich be-
schäftigen.

5.) Die Bewertung bei Preisveränderungen

Schmalenbach¹⁾ behandelt in seinem Werk auch den
Einfluss der Preisveränderungen auf die Bower-
tung und zwar getrennt für das Anlage- und Um-
laufvermögen. Um es kurz zu sagen: Die Berück-
sichtigung von Preisveränderungen wird beim An-
lagevermögen grundsätzlich abgelehnt. Eine Aus-
nahme bilden nur Überteuerungskosten für Gebäude.
Anlagegegenstände ausser Dienst, da diese dann
Gegenstände des Umlaufvermögens sind und nach
den hierfür geltenden Regeln zu bewerten sind,
und Gegenstände des Anlagevermögens, die regel-
mässig nicht abschreibbar sind, wie z.B. Grund-
stücke, und bei denen mit einer dauernden Preis-
senkung und Veräusserung gerechnet werden muß.
Für spekulative Vorräte sowie für Aktien und
Beteiligungen mit Reservecharakter hält Schma-
lenbach den Ansatz des Zeitwertes für gerecht-
fertigt.

Nicht so einfach ist dagegen die Frage nach der
Bewertung des Vorratsvermögens zu beantworten,
da hiermit für das Unternehmen - insbesondere
mit Rücksicht auf das Steuerrecht - große Ge-
fahren verbunden sind. Hier ist die Bewertung
viel bedeutungsvoller als die Bewertung der
Abschreibungen.²⁾ Jeder Betrieb, gleichgültig
ob Handels- oder Produktionsbetrieb, benötigt
einen ganz bestimmten Vorrat an Rohstoffen,
Hilfsmaterialien und Halbfabrikaten. Ohne diesen
Vorrat kann der Betrieb nicht arbeiten und die
Maschinen verlieren ihren Wert. Dieser Vorrat

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz
11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.188 ff

2) Schmalenbach, Eugen, aaO., S.177 ff

gehört daher in Wirklichkeit nicht zu den Umsatzgegenständen, sondern zu den unveräußerlichen Aktiven.¹⁾ Er muss daher zur Vermeidung von Scheingewinnen, an denen das Finanzamt teilhaben will,²⁾ wie ein Anlagengegenstand bewertet werden. Die Höhe des Wertes - ob Anschaffungswert, Zeitwert oder sonst abgeschriebener Wert - ist bei gleichbleibendem Bestand von untergeordneter Bedeutung. Wichtig ist nur, daß er nicht überhöht ist. Werden diese Vorräte aus irgendwelchen zwingenden Gründen erhöht oder vermindert, dann ist Schmalenbach dafür, daß der überkommene Bestand zum vorjährigen Wertansatz weiterverrechnet wird und die darüber hinausgehenden oder darunter bleibenden Mengen mit dem Zeitwert angesetzt werden.

6.) Der Bilanzenzusammenhang

Obwohl Schmalenbach das Problem des Bilanzenzusammenhanges (Bilanzkontinuität) in seinem Werk nicht ausdrücklich erwähnt, so ist der Grundsatz der allgemeinen Bilanzkontinuität - jetzt Bilanzstetigkeit bzw. Bilanzidentität genannt³⁾ geradezu unabdingbare Voraussetzung für eine dynamische Bilanz. Die Bilanzstetigkeit bedeutet, daß alle Aufwendungen und Leistungen zur Verrechnung in späteren Abschnitten vorgemerkt werden. Die Bemühungen um eine gerechte Aufwandverteilung wären sinnlos, wenn bei Beginn des neuen Wirtschaftsabschnittes nicht die Endwerte des Vorjahres übernommen würden. Es darf keine Leistung unter den Tisch fallen.⁴⁾ Durch diese Bilanzidentität ist außerdem gewährleistet, daß der Erfolg vollständig - wenn auch vielleicht erst in kommenden

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.182

2) Schmalenbach, Eugen, aaO., S.187

3) Hopfenstein, Franz, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932

4) Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanzauffassungen, in DStZ 1936, S.1504

Jahren - ausgewiesen werden muß. Aus diesem Grunde hat sich auch das Steuerrecht diesen Grundsatz zu eigen gemacht. Es mag dem Unternehmen gelingen, in einem Jahr den Erfolg aus irgendwelchen Gründen durch die Niedrigbewertung eines Aktivpostens zu drücken, umso höher wird dieser infolge der Bilanzidentität im nächsten Jahr sein.

Durch die Bilanzkontinuität i.e.S. (formal und materiell) wird die Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnung erhöht. Die dynamische Schule verlangt die Beibehaltung einer einmal gewählten Bilanzierungsmethode und geht damit sogar weiter als die Rechtsprechung des RFR.¹⁾ Nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen will Schmalenbach eine Änderung der bisher gehandhabten Methode zulassen.

V. Die Unterschiede zwischen statischer und dynamischer Bilanzauffassung

Bevor nun die übrigen Bilanzlehren besprochen werden, scheint eine Untersuchung angebracht, inwieweit die statische und dynamische Bilanzauffassung übereinstimmen bzw. auseinandergehen. Unterschiedliche Auffassungen in unbedeutenden Fragen sollen dabei unberücksichtigt bleiben.

1. Die Gemeinsamkeiten:

- a) Die statische Bilanzlehre erstrebt nicht nur die Ermittlung des Vermögens; gerade Osbahr und Nicklisch legen besonderen Wert auf eine detaillierte Erfolgsrechnung.
- b) Sowohl die statische als auch die dynamische Bilanzlehre verlangen, daß für den Bilanzansatz der einzelnen Wirtschaftsgüter in den weitaus meisten Fällen von

1) Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanzauffassungen, in DStZ 1936, S. 1504

den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen ist. Beide Bilanzlehren gehen in bestimmten Fällen von den Anschaffungskosten ab und fordern den Ansatz anderer Werte, z.B. den Niederstwert für Vorräte bzw. den Tageswert für spekulative Vorräte oder Wertpapiere.

Die Abschreibungen dürfen nach beiden Bilanzlehren nur von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bemessen werden. Auch die Statiker haben gegen die degressive Abschreibung keine Bedenken vorzubringen. In den Abschreibungsgründen besteht ebenfalls weitgehende Übereinstimmung.

In beiden Auffassungen kommt das Realisationsprinzip voll zum Zuge.

Die Bildung übermässiger stiller Reserven wird von beiden abgelehnt.

Auch die statische Bilanz kennt transitorische und antizipative Posten.

Die nach Auffassung von Schmalenbach die dynamische Bilanz charakterisierenden Grundsätze der Kongruenz, der Kontinuität, der Vorsicht und der Überlieferung beherrschen auch die herkömmlichen (also statischen) Bilanzen und ergeben sich nicht aus der besonderen Zielsetzung Schmalenbachs.¹⁾

Die Unterschiede:

Die statische Bilanz ist eine Vermögensrechnung, während die dynamische Bilanz nur als "Kostenspeicher" betrachtet wird.

In der statischen Bilanz wird der Erfolg durch die Höhe des Wertansatzes bestimmt, in der dynamischen Bilanz dagegen hängt der

Hertlein, Adolf, Bilanztheorie und Bilanzwirklichkeit, Betriebswirtschaftliche Blätter 1935, S.123

Bilanzansatz von der Höhe des Erfolges ab.

- c) Für den Ansatz eines Bilanzpostens ist in der statischen Bilanz das Vorhandensein eines im Eigentum des Unternehmens stehenden Wirtschaftsgutes oder Rechtes bzw. einer rechtlichen Verpflichtung gegenüber einem Dritten erforderlich. Nach Schmalenbach ist die Beantwortung dieser Frage ausschließlich davon abhängig, ob Aufwand und Ertrag aus Gründen einer genauen Periodenabgrenzung vor- oder nachzuverrechnen sind.
- d) Die Statiker geben uns keine brauchbaren Hinweise zur Vermeidung von Scheingewinnen bei Preissteigerungen.
- e) In der statischen Bilanz ist im Gegensatz zu Schmalenbach auch der Wert der im Betrieb gemachten Erfindungen auszuweisen.

Betrachten wir uns die Unterschiede näher, so müssen wir zugeben, dass die unter a) und b) aufgeführten Abweichungen nur formeller Natur sind, da zwischen beiden Auffassungen hinsichtlich der Bewertung in den entscheidenden Fragen Übereinstimmung herrscht. Es besteht also insoweit nur ein Unterschied in der Bezeichnung. Ebenso ist die Bestimmung des Erfolges durch den Wertansatz und umgekehrt bei Übereinstimmung der Bewertung ein Wortspiel.

Diese Gegenüberstellung zeigt uns, daß die Unterschiede praktisch nur durch die abweichende Behandlung der unter c-e behandelten Bilanzposten bedingt sind, die zwar bei der Bilanzaufstellung von erheblicher aber doch nicht von entscheidender Bedeutung sind. Wir können uns daher mit Recht Prion¹⁾ und van der Velde²⁾ anschließen,

- 1) Prion, ., Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, Berlin 1935, II.Buch, S. 167
- 2) Van der Velde, Kurt, Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung für das Betriebsvermögen, ZfhWF, N.F. 6.Bd. S.279

wenn sie feststellen, daß die Unterschiede nur geringfügig sind. Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt auch Hänsler: "Man sollte nun glauben, daß die Statiker aus dieser Absicht heraus mit wesentlich anderen Bewertungsmaßstäben (Preiszifferansätzen) arbeiten als die Bilanztheoretiker, die sich nicht vom Gesichtspunkte des Vermögensstatus leiten lassen, wie z.B. die Dynamiker. Es verhält sich aber nicht so. Die wichtigsten Vermögensposten werden von den Vertretern der beiden Richtungen mit demselben Werte in der Bilanz angesetzt"¹⁾ Und wenn wir abschließend bei Prion an anderer Stelle seines Werkes nachlesen, dann können tatsächlich Zweifel auftauchen, ob zwischen beiden Auffassungen überhaupt noch Unterschiede bestehen. Prion,²⁾ der sich selbst zu den Statikern rechnet, führt im Zusammenhang mit der Bewertung des Umlaufvermögens u.a. aus: "Endlich entspricht es der bei der Bilanzziehung notwendig werdenden Scheidung in alte und neue Rechnung, daß die noch nicht endgültig abzurechnenden Posten mit ihren bis hierher abgelaufenen Kosten aus der laufenden Gewinn- und Verlustrechnung herausgenommen und auf die Bilanz vorgetragen werden. Auf diese Weise werden die noch nicht erledigten Ausgaben für die laufende Rechnung neutralisiert." Das sind doch Gedanken, die auch der dynamischen Bilanzauffassung zugrunde liegen.

VI. Die organische Tageswertbilanz

Es ist Gnam³⁾ zuzustimmen, wenn er feststellt,

- 1) Hänsler, Friedrich, Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation (1928) S.27
- 2) Prion, ., Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, Berlin 1935, II.Buch, S.157
- 3) Gnam, Arnulf, Betriebsergebnis, Abschluß, Konten, in RWP (Forkel-Stuttgart) 14 Steuer R 1955, S.1

daß es in den letzten Jahren bis zur Währungsreform recht still war um die organische Tageswertbilanz, daß aber in der allerletzten Zeit - insbesondere seit dem Korea-Boom - von Wissenschaft und Praxis neue Forderungen zur Vermeidung der Substanzbesteuerung erhoben wurden. Man denke an die Bestrebungen zur Anerkennung der Eisernen-Bestands-Bewertung bzw. um deren Ausdehnung auf alle Rohstoffe. Die Lifo-Methode ist zum Schlagwort geworden. Vor kurzem wurden von der Industrie als Ersatz für den Wegfall der ertragsteuerlichen Export-Vergünstigungen Abschreibungen des Anlagevermögens von einem Wert gefordert, der wesentlich über den Anschaffungskosten liegt, also praktisch vom Wiederbeschaffungswert. Es handelt sich hier um Bemühungen, aus denen heraus die organische Tageswertbilanz entstanden ist, um die Bemühungen zur Vermeidung von Scheingewinnen und damit zur Erhaltung der Substanz. Wir haben festgestellt, daß auch die dynamische Bilanz die Preisveränderungen nicht ganz unbeachtet läßt, die Bewertung der Vorräte mit einem Festwert ist ihre ureigenste Forderung. Die Preisveränderungen werden aber bei Schmalenbach nicht vollständig erfaßt, insbesondere nicht beim Anlagevermögen.

1. Die Grundgedanken

Entstanden ist die organische Tageswertbilanz durch die Bemühungen zur Erhaltung des relativen Wertes der Unternehmung in der Zeit der großen Inflation nach dem ersten Weltkrieg. Ihr Begründer, der inzwischen verstorbene Frankfurter Betriebswirtschaftler Schmidt, wollte mit dieser Bilanz aber nicht nur die abnormalen Geldwertschwankungen einer Infaltion, sondern auch Preisveränderungen aus dem Ergebnis des Unternehmens ausgeschieden wissen. Man erinnert sich seiner Bilanzauffassung allerdings nur, wenn die Preis-

teigerungen über das normale Maß hinausgehen.

Die Bezeichnung "organisch" hängt mit der Erkenntnis zusammen, daß der Betriebswirtschaftler das betriebliche Geschehen nicht nur im engen Bereich der Unternehmung zu untersuchen hat, sondern bei seinen betrieblichen Dispositionen auch auf gesamtwirtschaftliche Belange Rücksicht nehmen muß. Der Betrieb kann nicht isoliert, sondern nur als Zelle im Organismus der Gesamtwirtschaft betrachtet werden. Dieser Erkenntnis soll auch die Bilanz der Unternehmung Rechnung tragen und eine "Verbindung von richtiger Vermögensrechnung mit richtiger Erfolgsrechnung im Rahmen des Organismus der Gesamtwirtschaft," eine "organische Bilanz" sein.¹⁾

Die organische Tageswertbilanz geht ebenso wie die dynamische Bilanz von dem Prinzip der Verrechnung von Einnahmen und Ausgaben aus. Auch der Ausweis des betrieblichen Erfolges als Kriterium für die Höhe des Bilanzansatzes steht im Vordergrund. Die organische Lehre unterscheidet sich dagegen durch die Art der Nachverrechnung ganz wesentlich von der dynamischen. Während nach Schmalenbach immer nur der Betrag nachverrechnet werden kann, der ausgegeben wurde, ist nach organischer Auffassung der Wert an Bilanzstichtag nachzuverrechnen und zwar auch dann, wenn dieser unter den Gestehungskosten liegt. Schmidt entfernt sich damit von dem alle anderen Gewinnermittlungsarten bestimmenden Grundsatz der ausschließlichen Verrechnung tatsächlicher Einnahmen und Ausgaben und der Nichtberücksichtigung unrealisierter Gewinne.

) Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl., Wiesbaden 1951 S.86

Zwei Hauptforderungen stellt die organische Tageswertbilanz auf:

- a) Ermittlung des richtigen Vermögens und des richtigen Erfolges und damit
- b) Erhaltung der Unternehmung.

Für die Ermittlung des richtigen Vermögens ist ohne Rücksicht auf die Höhe der Anschaffungskosten vom Marktwert auszugehen.¹⁾ Dieser Marktwert kann nach Schmidt in der Regel ohne größere Schwierigkeiten ermittelt werden und "ist der Vermögenswert der Anlagegüter, mit dem die Vermögensrechnung der Unternehmung zu arbeiten hat. Er ist der Tagesbeschaffungswert und, wenn für alle Anlagenteile einschließlich der Kosten für Gründung und Inbetriebsetzung berechnet, der Reproduktionswert der normalen Unternehmung."²⁾ Die organische Tageswertbilanz empfängt durch die Anwendung der Wiederbeschaffungswerte aus der Gegenwart heraus ihre Maßstäbe. Sie ist auf die Gegenwart eingestellt,³⁾ im Gegensatz zur dynamischen und statischen Lehre, die fast ausschließlich Werte der Vergangenheit heranzieht.

Bei den Geldwerten lassen sich die Wertschwankungen mit Rücksicht auf die Unverrückbarkeit ihres Nominalwertes nicht vermeiden. Schmidt fordert daher die Wertgleichheit in der Bilanz, d.h.: eine "Harmonie der Vermögensrechnung in Bezug auf Real- und Geldkapital auf beiden Seiten der Bilanz." Danach sind alle Realgüter

-
- 1) Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, unv. Neudruck der 3. Aufl., Wiesbaden 1951, S. 87
 - 2) Schmidt, Fritz, aaO., S. 88
 - 3) Schmidt, Fritz, aaO., S. 89

durch Eigenkapital und alle Goldforderungen und Geldbestände durch Geldschulden zu beschaffen.¹⁾ Die Verluste, die bei steigendem Preisniveau bei Aktivgeldwerten entstehen, werden durch die Gewinne bei den Passivgeldwerten ausgeglichen.

2. Die Bewertungsgrundsätze

Ausgangspunkt für die Vermögensrechnung der Anlagewerte ist der Reproduktionswert des Bilanztages. Von diesem Wert sind die entsprechenden Abschreibungen für die Abnutzung bis zum Bilanzstichtag abzusetzen. Dadurch kann der Fall eintreten, daß ein und derselbe Gegenstand in aufeinanderfolgenden Bilanzen mit Werten erscheint, die einmal über und das nächste Mal unter den Anschaffungskosten liegen. Umsatzwerte sind - da Abschreibungen für Abnutzung nicht erfolgen - mit den Tagesbeschaffungspreisen der Materialien, Löhne usw. anzusetzen.

Die Wertänderungen beim Anlagevermögen und die Unterschiede zwischen den tatsächlichen Aufwendungen und den Ersatzwerten für das Umlaufvermögen sind nicht auf dem Kapitalkonto, was an sich auch möglich wäre, sondern auf einem "Wertausgleichskonto" oder "Wertänderungskonto" zu erfassen. Damit werden die Änderungen am Vermögen durch Geldwertschwankungen besonders herausgestellt und für sich allein sichtbar gemacht. Sie scheiden gleichzeitig aus der Erfolgsrechnung aus.

Durch den Ansatz der Reproduktions- bzw. Tagesbeschaffungswerte gelangt die organische Tageswertbilanz zu einer für jedes Unternehmen unerwünschten Besonderheit. Sie kennt keine stillen

1) Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, unv. Neudruck der 3. Aufl., Wiesbaden 1951, S.134

Reserven. "Hier, wo richtige Darstellung des Vermögens und Ermittlung des richtigen Gewinns die einzigen Ziele sind, bleibt für stille Reserven kein Raum."¹⁾ Aber nicht nur durch den Ansatz der Tageswerte, auch durch die Forderung nach Wertgleichheit, nach Harmonie der Vermögensrechnung wird die Möglichkeit zur Bildung stiller Reserven stark eingeschränkt. Reserven können grundsätzlich in Sach- oder Geldwerten angelegt werden, Reserven in Geldwerten widersprechen jedoch der Wertgleichheit. Es bleibt also nur die Möglichkeit, die Rücklagen in Sachwerten anzulegen, die bei sinkenden Preisen nicht nur zu Scheinverlusten, sondern zu tatsächlichen Verlusten führen.²⁾

Schmidt vertritt weiter die Ansicht, daß vom Standpunkt betriebswirtschaftlicher Betrachtung die Auffassung unhaltbar sei, nach der Kosten der Errichtung und Verwaltung der Unternehmung entsprechend den Vorschriften in § 133 Ziff. 5 AktG nicht in der Bilanz aufzunehmen sind. Er verlangt in dem Bestreben zur Ermittlung des richtigen Vermögens die Bilanzierung der immateriellen Kostenwerte, auch wenn sie - losgelöst von der Unternehmung - keinen eigenen Wert haben. Die Nichtbilanzierung würde die Erfolgsrechnung in erheblichem Umfange, insbesondere in den ersten Jahren nach der Gründung, stören. Einwahlrecht soll nur bei den vermögensbedingten Mehr- oder Minderertragswerten, z.B. bei einem durch ein Monopol oder ein Patent gegebenen Mehrertragswert bestehen. Subjektiv bedingte Mehrertragswerte sind nicht bilanzfähig, weil diese Werte nicht von der Unternehmung als solcher, sondern von den Fähigkeiten des

1) Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, unv. Neudruck der 3. Aufl., Wiesbaden 1951, S.112

2) Hänsler, Friedrich Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation (1928) S.121

eweiligen Leiters der Unternehmung abhängen.¹⁾

Die Abschreibungen

nach in bezug auf die Abschreibungen geht die organische Bilanzlehre eigene Wege, obwohl in den Abschreibungsgründen selbst mit den anderen Bilanzanzauffassungen Übereinstimmung besteht.

Als Abschreibungsgründe erwähnt Schmidt²⁾ den quantitativen Substanzverbrauch, den qualitativen Verbrauch, die Vertragsdauer und den Wegfall der Produktionsvoraussetzung, wie z.B. vollständiger Abbau der Kohlenlager. Der entscheidende Maßstab muß aber in allen Fällen die wirtschaftliche Nutzungsdauer sein.

Nicht zu den Abschreibungen gehören nach Schmidt die Wertänderungen an dem Bestande, welcher noch nicht umgesetzt ist." "Sie sind Teil der Vermögensrechnung, sowohl was den Bestand selbst, als seinen Wert und seine Veränderung angeht."³⁾ Der Wertminderung eines Gegenstandes durch Absinken des Reproduktionswertes ist nicht durch eine erfolgswirksame Abschreibung, sondern durch eine erfolgsneutrale Wertänderungsbuchung Rechnung zu tragen. Wertänderungen haben mit dem Erfolg der laufenden Periode nichts zu tun. Ebenso sind Berichtigungen früherer Abschreibungsfehler zu behandeln.

Für die Abschreibungen infolge des Wertverzehrs durch den Umsatzprozess ist nach organischer Auffassung vom Tagesbeschaffungswert des Umsatzgutes auszugehen, da "jede Produktionsperiode einen Teil der Abnutzung, der auf sie entfällt,

1) Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, unv. Neudruck der 3. Aufl., Wiesbaden 1951, S. 121

2) Schmidt, Fritz, aaO., S. 177

3) Schmidt, Fritz, aaO., S. 179

zu ihrem jeweiligen Durchschnittsertragswerte zu ersetzen hat.¹⁾ Massgebende Bemessungsgrundlage der Abschreibungen ist damit weder der Tagesbeschaffungswert am Anfang noch derjenige am Ende des Wirtschaftsabschnittes, sondern der durchschnittliche Tagesbeschaffungswert. Bei steigendem Preisniveau würde die Berechnung der Abschreibung vom niedrigeren Wert zu Beginn der Periode einen zu hohen und bei Berechnung vom höheren Wert am Ende einen zu niedrigen Gewinn ergeben.

Die degressive Abschreibung wird mit dem Hinweis darauf abgelehnt, daß "die einzelnen Jahre der Anlagennutzung mit sehr verschiedenen Quoten zur Gesamtabschreibung beitragen" müssten.²⁾

4. Unterschiede zur dynamischen und statischen Bilanzlehre

An einem Beispiel von Gnam³⁾ ist der wesentliche Unterschied zwischen dynamischer bzw. statischer und organischer Bilanzierung zu erkennen:

Beispiel	Tats. Ansch. Kosten	Ansch. Kosten am Bilanzstichtag	Verk. Preis	Gew. nach org. Bilanz	Gew. nach dyn. u. stat. Bilanz
1	1.000	1.200	1.500	300	500
2	1.000	900	1.400	500	400

Zu 1: die ursprüngliche Kaufkraft von 1000 DM hat sich am Bilanzstichtag verschlechtert, denn

- 1) Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, unv. Neudruck der 3. Aufl., Wiesbaden 1951, S. 187
- 2) Schmidt, Fritz, aaO., S. 185
- 3) Gnam, Arnulf, Betriebsergebnis, Abschluß, Konten, R.P.-Blattei (Forkel-Stuttgart) 14 Steuer R v. 17.11.1953

die Anschaffungskosten für denselben Gegenstand sind von 1000 DM auf 1200 DM gestiegen. Verschlechterung der Kaufkraft = Minderung des Gewinns nach der organischen Lehre.

Zu 2: die ursprüngliche Kaufkraft von 1000 DM hat sich am Bilanzstichtag verbessert, denn die Anschaffungskosten für denselben Gegenstand sind von 1000 auf 900 DM gesunken. Besserung der Kaufkraft = Steigerung des Gewinns nach der organischen Lehre.

5. Die Nachteile

Die organische Tageswertbilanz hat den Nachteil, daß jeweils bei Aufstellung der Bilanz und beim Verkauf eines Gegenstandes der Niederbeschaffungswert zu ermitteln ist. Wir denken hierbei nur an die Wertermittlung von stationären Großanlagen und Spezialmaschinen, die in keinem Preiskatalog aufgeführt sind. Die Bewertung müßte jeweils von besonderen und üblicherweise sehr teuren Sachverständigen vorgenommen werden. Noch größer müssen die Schwierigkeiten werden, wenn der Verkauf der Erzeugnisse über Kommissionslager, Handlungsagenten oder eigene Verkaufsbüros erfolgt. Vor jedem Verkauf wäre das zentrale Kalkulationsbüro einzuschalten.¹⁾ Diese besondere und fast unüberwindliche Schwierigkeit war auch einer der Gründe dafür, daß sie ohne Einfluß auf die Handelsbilanz blieb. Außerdem ist zu beachten, daß mit zwei verschiedenen Arten von Tageswerten zu arbeiten wäre. Für die statische Vermögensrechnung, die das ganze Jahr hindurch nicht in Erscheinung tritt, müßte beim Abschluß der Tageswert am Bilanzstichtag und für die dynamische Erfolgsrechnung der Tageswert am

1) Vergl. auch Hänsler, Friedrich, Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation (1928) S.111

Umsatztage herangezogen werden. "Das sog. Wertänderungskonto empfängt daher zwei durchaus heterogene Bestandteile, die nichts miteinander zu tun haben, und zwar statische und dynamische Wertabweichungen."¹⁾ Es kommt noch hinzu, daß durch sie die Bildung stiller Reserven restlos ausgeschlossen wird. Nach Auffassung von Mehrmann²⁾ kann die organische Bilanz dagegen als ideale Vermögensbilanz bezeichnet werden.

Schmalenbach bezeichnet den Versuch, mit einer Bilanz sowohl Vermögen als auch Erfolg einer Unternehmung darzustellen, als Dualismus und lehnt diesen als unwissenschaftlich ab. Ebenso hält Kosiol³⁾ eine zwangsläufige und störungsfreie Verkopplung von Erfolgs- und Vermögensrechnung grundsätzlich für unerreichbar. "Es ist überhaupt unmöglich, eine laufende Vermögensrechnung im Sinne einer Tageswertrechnung durchzuführen und durch buchhalterischen Abschluß den Vermögenswert einer Unternehmung bilanziell zu ermitteln. Stellt man die Periodenrechnung unter das Gestaltungsziel der Erfolgsbestimmung, so ergeben sich in der Bilanz als abgrenzendes Übergangskonto Restwerte, die von der Erfolgsrechnung her geformt sind und über den Ertrags- oder Tageswert der dahinter stehenden Wirtschaftsgüter nichts aussagen. Man kann bei der Bewertung von Bilanzbeständen nicht zwei Rechnungszwecken zugleich dienen. Darum kann Schmidt dieses impossibile nicht gelingen."

Eine eingehende Beschäftigung mit der organischen Tageswertbilanz zeigt, daß sie an sich

- 1) Kosiol, Erich, Einheitsbilanz oder Bilanzan-
gleichung? StW 1949, Sp.126
- 2) Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanz-
auffassung, DStZ 1936, S. 1494
- 3) Kosiol, Erich, aaO., Sp.126

eine Reihe ausgezeichneter Gedanken verarbeitet hat. Eine gewisse Berechtigung ist ihr nicht abzusprechen, weil sich die Geldwertschwankungen nicht ausgleichen. Seit Jahren ist vielmehr eine Verminderung des Geldwertes zu verzeichnen, die einmal schneller, das nächste Mal langsamer vor sich geht und nur selten durch eine kurze und geringfügige Geldwerterhöhung unterbrochen wird. Ein Unternehmen, das fast ausschließlich mit Eigenkapital arbeitet und das bei der Gründung für die Anschaffung von Maschinen mit einem bestimmten Kapital, z.B. DM 100.000 ausgekommen ist, muß bei einer Erneuerung des Maschinenparks nach 10 Jahren ein solches von vielleicht DM 150.000, nach weiteren 10 Jahren von vielleicht DM 200.000 bereitstellen, um das Unternehmen auf gleicher Höhe zu erhalten. Hat es dieses, substanzmässig unverändert gebliebene, aber im Wert gestiegene Vermögen nicht erwirtschaften können, weil es ihm u.a. versagt war, die Abschreibungen von den erhöhten Wiederbeschaffungskosten vorzunehmen, so muß es seinen Maschinenpark verkleinern oder Fremdkapital aufnehmen, was im Ergebnis auf das Gleiche hinausläuft.

Trotz dieser Gefahr wird man von der Anwendung organischer Bilanzierungsgrundsätze wegen der Kosten für den dann zusätzlich erforderlichen kaufmännischen Apparat in Buchhaltung und Kostenrechnung abraten müssen. Außerdem ist zu beachten, - worauf Hertlein¹⁾ mit Recht hinweist - daß auch nach dieser Bilanztheorie die materielle Kapitalerhaltung nur bei Änderungen des Preisniveaus während des Umsatzes, nicht aber bei Preisveränderungen, die zwischen dem Umsatz und der Wiederbeschaffung eintreten, gewährleistet

) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.51

ist. Die Anwendung organischer Grundsätze scheitert aber auf jeden Fall an den derzeitigen Vorschriften des Aktienrechts, wonach bei Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschritten werden dürfen.

VII. Die Kapital- und Erfolgsrechnung

1.) Die Gründe für die interne Kapital- und Erfolgsrechnung

Ausgehend von den Aufgaben einer jeden Unternehmung, "mit den vorhandenen Mitteln, dem Einsatz verfügbaren Kapitals, durch menschliche Betätigung innerhalb einer gegebenen Zeit ein Maximum von Werten"¹⁾ zu schaffen, ergibt sich für alle Unternehmungen zwangsläufig die Frage nach der Wirtschaftlichkeit. Wirtschaftlich ist eine Handlung, wenn sie ihren Zweck entspricht, bewußt zur sinnvollen Verwirklichung dieses Zweckes ausgeführt wird und die Verwirklichung dieses Zwecks in optimaler Weise erstrebt.²⁾ Das Ergebnis der Wirtschaftlichkeit ist die Rentabilität, zu deren Feststellung die Bilanz als wichtigste Grundlage unerlässlich ist. Die gesetzlichen Jahresbilanzen sind aber - insbesondere seit dem Vordringen der kapitalistischen Unternehmungsform - aus verschiedenen Gründen für eingehende Untersuchungen nicht oder nicht hinreichend verwendbar.³⁾ Bei einer Bilanz, die sowohl den Erfolg als auch das richtige Kapital zu ermitteln sucht, muß einer der beiden Zwecke

-
- 1) Hertlein, Adolf, Bilanz, Rentabilität und Wirtschaftlichkeit, in Meithner, Die Bilanzen der Unternehmungen, Wien 1933, S.515
 - 2) Hertlein, Adolf, aaO., S.516
 - 3) Hertlein, Adolf, aaO., S.521; vgl. auch: Bilanztheorie und Bilanzwirklichkeit, Betriebswirtschaftliche Blätter 1935, S.126

notgedrungen in den Hintergrund treten. Dessen ungeachtet sind aber für die Wirtschaftlichkeitsmessung sowohl Kapital- als auch Erfolgsrechnungen unabdingbare Voraussetzungen, für beide Arten von Bilanzen liegt damit ein begründetes Bedürfnis vor. Die Bemühungen von Schmidt und Severing zur Überbrückung der Gegensätze zwischen der Erfolgs- und Zustandsrechnung haben nicht zu dem verfolgten Ziele geführt. Aus all diesen Gründen hat sich Hertlein¹⁾ dieses Problems ebenfalls angenommen und nach eingehenden Untersuchungen den u.E. einzig gangbaren Weg in der Überbrückung des Gegensatzes zwischen Statik und Dynamik aufgezeigt, der in der Erstellung getrennter Kapital- und Erfolgsrechnungen liegt.

Hertlein ist realistisch genug, um die Schwierigkeiten einzusehen, die der Anwendung seiner Bilanzierungsgrundsätze in den gesetzlichen Jahresbilanzen entgegenstehen, und fordert die gesonderte Kapital- und Erfolgsrechnung für rein interne Zwecke, insbesondere zur Messung der Wirtschaftlichkeit.²⁾

2.) Das Kapital und die Kapitalstufen

Für rein statische Bilanzen ist weder dem Kapital als Summenwert noch dem Kapital als Ertragswert der Vorzug zu geben. Bei gut rentierenden Unternehmungen muß vom Summenwert ausgegangen werden, um den Ertragswert zu finden, während bei kranken Unternehmungen aus dem Ertragswert erst die richtige Korrektur des Summenwertes möglich ist.³⁾

1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.27

2) Hertlein, Adolf, aaO., S.27

3) Hertlein, Adolf, aaO., S.23

Die Bewertung der Vermögenswerte ist vom Zweck der jeweils zu erstellenden statischen Bilanz abhängig. Hierzu unterscheidet Hertlein wegen der verschiedenartigen Stabilität bzw. Elastizität, der unterschiedlichen Verbundenheit und Realisierungssicherheit der einzelnen Werte, verschiedene Kapitalstufen:

- 1.) den innersten Kern des Kapitals, der auf jeden Fall, auch bei einer Liquidation, realisiert werden kann. Er ist der "Zerschlagungswert," der auf die Verbundenheit der Werte mit dem Unternehmen keine Rücksicht nimmt;
- 2.) als Kapital zweiter Stufe gilt die Wertsumme, die sich aus der Berücksichtigung der Betriebszugehörigkeit für die einzelnen Betriebsvermögensgegenstände ergibt. Es sind die Kosten der augenblicklichen Beschaffung im Einkaufsmarkt;
- 3.) die dritte Stufe umfaßt die zweite Kapitalstufe zuzüglich aller Unkosten, die zur Gründung, Organisation und Ingangsetzung erforderlich waren, sie ist der äußerste Summenwert;
- 4.) die letzte Kapitalstufe ergibt sich aus dem Ertragswert. Der Unterschied zwischen der dritten und vierten Stufe stellt den Geschäftswert dar. Das Kapital der ersten drei Stufen, das Summenkapital, ist die Grundlage für die Erfolgsrechnung, also die Voraussetzung für die Ertragswertberechnung. Daher können das Kapital als Wertsumme auch als "primäres Kapital" und der Ertragswert als "sekundäres Kapital" bezeichnet werden.¹⁾

3.) Die Kapitalrechnung

Als Grundsatz für die Aufstellung rein statischer Bilanzen kann folgende Feststellung von Hertlein vorangestellt werden: "Der jedoch

1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.23

onsequenterweise zwischen Wert und Preis untercheidet und den Wertkomplex der Unternehmung in einem gegebenen Zeitpunkt unabhängig von "historischen" Vorgängen erfassen will, kann im Kapital nur die Summe von Gegenwartswerten erblicken!"

Das Bedürfnis nach Bilanzen, mit denen das Kapital erster Stufe ermittelt werden soll, ist verhältnismässig gering. Hingegen wird den Bilanzen zur Ermittlung des Kapitals zweiter Stufe die größte Bedeutung beizumessen sein. In diesen sind Güter des Umlaufvermögens mit dem Zeitwert anzusetzen. Von entscheidender Bedeutung sind dabei die Gesamtlage der Unternehmung und Preisentwicklung, so daß die vollen Wiederbeschaffungskosten nur bei einem gut assortierten und von Ladenhütern befreiten Lager in Ansatz gebracht werden dürfen. Der Ansatz gestiegener Wiederbeschaffungspreise ist nur zulässig, wenn die Preisentwicklung von Dauer ist. Bei fallender Preistendenz ist dagegen der Wert für den Bilanzansatz massgebend, zu dem das Umsatzgut zu beschaffen sein wird, so daß der Bilanzansatz auch unter dem Tagespreis am Bilanzstichtag liegen kann.

Auch für die Anlagen ist grundsätzlich der Zeitwert der Ausgangspunkt.¹⁾ Die bei Ermittlung dieser Werte oft in den Vordergrund gestellten Schwierigkeiten lassen sich leicht durch eine Indexumrechnung umgehen. Für die Ermittlung des hierfür notwendigen Index gibt uns Hertlein selbst sehr brauchbare Vorschläge.²⁾ Der Zeitwert ist selbstverständlich auch für die übrigen Gegenstände maßgebend. "Kosten der Organisation,

) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.37

) Hertlein, Adolf, aaO., S.58

der Reklame usw. sind insoweit zu aktivieren als sie voraussichtlich der Zukunft zugute kommen.

Obwohl die meisten Statiker den Ertragswert (das sekundäre Kapital) einer Unternehmung in ihren Ausführungen unerwähnt lassen und dieser nur in den Sonderfall des Geschäftsüberganges behandelt wird, will ihn Hertlein²⁾ in der internen Kapitalrechnung ausgewiesen wissen, weil nur dadurch erkannt werden kann, ob Organisationskosten als verloren anzusehen sind und ob bzw. welche Anlagen wirtschaftlich keine Berechtigung mehr haben. Aus Gründen der besseren Vergleichbarkeit wird der Ausweis als besonderer Bilanzposten empfohlen.

4.) Der Erfolg und die Erfolgsstufen

Das Kräftespiel innerhalb der Unternehmung spiegelt sich in den Wandlungen wider, welche das Kapital der Unternehmung durchmacht.³⁾ Ausgangspunkt für die Gewinnermittlung ist daher der Vergleich der Eigenkapitalien, aus dem sich entweder ein Gewinn oder Verlust, d.h. der Erfolg ergibt. Damit soll nicht gesagt sein, daß Gewinn und Erfolg identisch sind. Der Erfolg als Ergebnis der wirtschaftlichen Betätigung kann u.U. nur ein Teil des Gewinnes sein, insbesondere dann, wenn Zufallsgewinne erzielt wurden. "Da aber eine Trennung von "Verdienst und Glück" praktisch unmöglich ist, bleibt nichts anderes übrig, als den Erfolg am Gewinn zu messen, ohne aber die nur bedingte Richtigkeit dieser Methode aus dem Auge zu verlieren."⁴⁾ Da des weiteren

-
- 1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.38
 - 2) Hertlein, Adolf, aaO., S.41
 - 3) Hertlein, Adolf, aaO., S.64
 - 4) Hertlein, Adolf, aaO., S.66

jeder die Vorteile einer geschickten örtlichen Absatzpolitik als Erfolg gelten läßt, ist kein Grund einzusehen, warum nicht auch die Vorteile aus zeitlichen Wertschwankungen bei Ermittlung des Erfolges berücksichtigt werden sollten.

Hertlein betrachtet die Unternehmung als eine spekulative Schöpfung. Dadurch ist der Gewinn eng mit dem Wesen des Kapitals verknüpft,¹⁾ d.h. daß zwischen dem Gewinn, der vom Kapital als Summenbegriff abhängig ist und der seinerseits den Ertragswert bestimmt = primärer Gewinn (Gewinn erster Ordnung), und dem Gewinn aus der Kapitalinvestierung zu unterscheiden ist, der sich wiederum aus den Änderungen des Ertragswertes ergibt. Dies ist der sekundäre Gewinn (Gewinn zweiter Ordnung).²⁾

Für die Ermittlung des Erfolges durch Vergleich der Kapitalien kann als geeignete Grundlage nur das Kapital dritter Stufe - allerdings unter Ausscheidung der ertragsbedingten immateriellen Werte - herangezogen werden. Damit aber ein Ergebnis einschließlich aller aussergewöhnlichen Kapitaländerungen erzielt wird, müssen zuvor das Anfangs- und Endkapital nach ihrer relativen Kaufkraft vergleichbar gemacht werden. Es ergibt sich dann ein Gewinn oder Verlust im weitesten Umfang, der zur Erzielung eines vergleichbaren Maßstabes verschiedener Korrekturen, z.B. der Ausscheidung aussergewöhnlicher Kapitaländerungen zufälliger Natur oder schwer realisierbarer Wertänderungen der Anlagen, bedarf. Als Ergebnis verbleibt der vergleichbare Unternehmungserfolg. Dieser enthält alle wahrscheinlichen und normalerweise realisierbaren, aus dem Ansatz

1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.91

2) Hertlein, Adolf, aaO., S.91

des Tageswertes sich ergebenden Erfolge.¹⁾

Hertlein²⁾ unterscheidet beim primären Erfolg ähnlich wie beim Kapital mehrere Stufen:

1. Stufe: den gesicherten, realisierten Erfolg. Dieser ist dann gegeben, wenn unter Berücksichtigung der Tatsache, daß das Geld immer noch als Mittelwert den relativ vollkommensten Erfolgsmaßstab abgibt, das aufgewendete Geld in die Unternehmung zurückgeflossen ist bzw. eine entsprechende Kaufpreisforderung besteht.

2. Stufe: den Periodengewinn aus der spekulativen Betätigung der Unternehmung zur Erreichung ihrer (Haupt- und Neben) Zwecke.

3. Stufe: die nach Berücksichtigung privater Zahlungen und Entnahmen berichtigte Kapitalsänderung einschließlich aller aussergewöhnlichen, ausserhalb der Zwecksetzung liegenden Kapitalschwankungen.

Der sekundäre Erfolg als Maßstab für die Zweckmässigkeit der Investierung von Eigenkapital ergibt sich durch Vergleich der eingelegten Kapitalien unter Berücksichtigung der ihnen zeitlich zukommenden Werbekraft mit den tatsächlichen Ertragswerten. Ist es der Unternehmung gelungen, die Ertragsfähigkeit über die Normalverzinsung hinaus zu steigern, so liegt ein sekundärer Gewinn vor.

Aus diesen Unterscheidungen ist der Zusammenhang zwischen primärem Eigenkapital und primärem Gewinn (aus der Tätigkeit der Unternehmung) und von hier über das sekundäre Eigenkapital mit dem sekundären Gewinn (aus der

1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.92

2) Hertlein, Adolf, aaO., S.93

apitaldisposition) leicht erkennbar.

Die Erfolgsrechnung

Die gesetzlichen Jahresbilanzen entsprechen auch als Erfolgsrechnung nicht den Notwendigkeiten für eine brauchbare Wirtschaftlichkeitsmessung. In ausführlichen Untersuchungen zeigt Hertlein¹⁾ die Mängel im einzelnen auf und fordert für ausschließlich informatorische Zwecke neben der Kapitalrechnung die Erstellung einer internen Erfolgsrechnung. Diese "soll Rechenschaft ablegen, inwieweit die Unternehmung noch eine volkswirtschaftliche Berechtigung besitzt, sie soll die Kontrolle des Betriebes erleichtern, soll den Erfolg nach allen Quellen und in allen Abstufungen zeigen, soll den Vergleich von Schätzung und Wirklichkeit ermöglichen und aus den Erfahrungen der Vergangenheit der Leitung Hilfsmittel für Voranschläge und Arbeitsrichtlinien in die Hand geben."²⁾ Wegen des spekulativen Charakters der Unternehmung können dabei unrealisierte Erfolge nicht ganz unbeachtet bleiben. Ebenso muß das Kontinuitätsprinzip - soweit erforderlich - ausser Kraft gesetzt werden.

Bei der Bewertung der Anlagen ist von deren vieracher Wertänderungsmöglichkeit auszugehen, die

- a) durch die Abnutzung,
- b) durch wechselnde Herstellungskosten,
- c) durch wirtschaftliche Überalterung und
- d) durch Absinken des Ertragswertes der ganzen Unternehmung

bedingt sein kann. Die erste Entwertungsursache gehört zum Erfolg zweiter Stufe, die zweite und

1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.95

2) Hertlein, Adolf, aaO., S.101

dritte Ursache zur dritten Stufe des Erfolges und eine Wertminderung wegen Absinkens des Ertragswertes berührt den sekundären Erfolg.

Die Abschreibung muß sich nicht nur nach der Abnutzung, sondern auch nach der Risikoprämie richten. Sie kann infolgedessen auch in der internen Erfolgsrechnung sowohl linear als auch degressiv sein.

Da für die Erfolgsrechnung nur der effektive Wertverbrauch maßgebend sein kann, muß für die Bemessung der Abschreibungen, ähnlich wie bei Schmidt, vom tatsächlichen Wert ausgegangen werden, und zwar vom Wert am Anfang der Periode.

Bei einem gesunkenen Ertragswert werden erst die Abschreibungen künftiger Jahre berührt. Diese Abschreibungen sind dann bei notwendigen Anlage vom vollen Wert und bei Anlagen, die nicht erneuert werden, von dem um die Wertminderung gekürzten Betrag zu berechnen.

Auch für die Bewertung der Umsatzgüter verlangt Hertlein aus Gründen der materiellen Kapitalerhaltung in der Erfolgsrechnung - ebenso wie in der Kapitalrechnung - den Ansatz des Zeitwertes. Bei der Bewertung der Waren zu Anschaffungskosten "ergäbe sich nur ein reiner Verkehrserfolg nicht aber der Gewinn aus Wertänderungen der Bilanzbestände seit ihrem Einkauf."¹⁾ Die Folge davon wäre eine unrichtige Gewinnverschiebung.

Für die Unterscheidung von gebundenen und ungebundenen Vorräten und deren Bewertung mit Festpreisen bzw. Zeitwerten besteht in der internen Erfolgsrechnung - insbesondere mit Rücksicht auf den spekulativen Charakter einer jeden Unternehm-

 1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.110

mung - kein Bedürfnis. Hertlein¹⁾ schlägt weiterhin vor, für die Erfolgsrechnung auch sichere Gewinne aus vorliegenden Bestellungen und bei Halbfabrikaten nicht nur die direkten, sondern auch die anteiligen allgemeinen Kosten zu erfassen.

Fassen wir nun abschließend Hertleins Gedankengänge noch einmal zusammen, so ist - ohne daß wir auf weitere Einzelheiten der Erfolgsrechnung einzugehen brauchen - leicht erkennbar, daß "bei der internen Bilanz im Falle der Anerkennung der erwähnten Stufenordnung unter den Erfolgen kein prinzipieller Gegensatz zwischen Kapital- und Erfolgsrechnung besteht."²⁾

VIII. Die übrigen Bilanzauffassungen

Mit den bisher behandelten Bilanztheorien sind die Versuche, das Wesen und die Bedeutung der Bilanz zu erklären, noch nicht erschöpft. Eine Reihe weiterer Bilanzlehren wurde entwickelt. Obwohl diese Lehren in der Betriebswirtschaftslehre keine richtungweisende Bedeutung erlangt haben, sollen sie der Vollständigkeit halber grundrißartig dargestellt werden, nicht zuletzt deshalb, weil das Steuerrecht, das sich nicht ausschließlich einer Auffassung angeschlossen hat, vielleicht doch in dem einen oder anderen Fall Vorschriften enthalten könnte, die mit den Auffassungen dieser Lehren übereinstimmen.

1.) Die eudynamische Bilanzlehre

Der Grundgedanke der eudynamischen Bilanzlehre von Sommerfeld, einer unrealisierbaren Weiterentwicklung der dynamischen Bilanzlehre, ist

- 1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.114
2) Hertlein, Adolf, aaO., S.115

die Substanzerhaltung und- vermehrung der Unternehmung durch äußerste Vorsicht in der Bewertung des Umlaufvermögens.

"Die Unternehmung wird als Organismus mit ihren eigentümlichen Lebensäusserungen aufgefaßt. Leben aber heißt wachsen, größer und wirtschaftlich kräftiger werden."¹⁾ Nach eudynamischer Auffassung genügt es nicht, daß die Unternehmung nur parallel zur Entwicklung der gesamten Volkswirtschaft wächst.

Ein derartiges Wachstum sei die Mindestforderung für jede Unternehmung. Darüber hinaus verlangt Sommerfeld ein Wachstum der Unternehmung, "das die Entwicklung der gesamten Volkswirtschaft übertrifft."²⁾

Die wirtschaftliche Stärkung und das Größerwerden können nur dadurch erreicht werden, daß dem Unternehmen nicht der gesamte Überschuß der "Schlussubstanz über die Anfangssubstanz" durch Privatverbrauch, Dividenden und Steuern abverlangt wird. Nur der Teil des Gewinns, der nach Abzug des "Wachstumssicherungsaufwandes" verbleibt, soll der verteilbare, der "zur Ausschüttung geeignete,"³⁾ Gewinn sein.

Sommerfeld fordert daher ein verschärftes Realisationsprinzip. Bei der Bewertung der Waren- und Wechselforderungen sind, insbesondere in Zeiten angespannter Wirtschaftslage, alle Verlustmöglichkeiten zu berücksichtigen und zwar über die Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen hinaus, da diese schon nach den Grundsätzen ord-

-
- 1) Sommerfeld, H., Bilanz (eudynamisch), in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1926, 1.Bd. Sp. 1340
 - 2) Hänsler, Friedrich, Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation (1928) S.68
 - 3) Hänsler, Friedrich, aaO., S.69

ungsmäßiger Buchführung und nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu bilden seien. Halb- und Fertigfabrikate dürfen nicht mit den Herstellungskosten sondern lediglich mit den Materialkosten ausgewiesen werden. Dabei müssen auch Abschreibungen und sonstige Gemeinkosten, auf jeden Fall aber die Bearbeitungslöhne außer Betracht bleiben, denn die vollständige Geldwerdung dieser Aufwendungen sei keineswegs sicher. Allerdings soll der Bilanzansatz für Forderungen und Fabrikate aus Gründen der Betriebsvergleichsmöglichkeit auf der Aktivseite mit den vollen Herstellungskosten bzw. Nennwerten und mit entsprechenden Korrekturposten auf der Passivseite unter der Bezeichnung "Wachstumsrücklage" oder "Substanzsicherungsrücklage" erfolgen.

Für Ausschaltung der Geldwertschwankungen wird sowohl ein "Messen in Goldmark" als auch ein "Wägen am Mengenmaßstab" verlangt, um dadurch auch die Produktionskraft und deren Veränderungen erkennen und Konjunkturgewinne = Scheingewinne aus der Bilanz als "nicht realisierte" Gewinne ausscheiden zu können.¹⁾ Zur Erfassung der Geldwertänderungen hat Sommerfeld ein exaktes System entwickelt, das von der "Betriebsenergie,"²⁾ d.h. von der "auf Grund der wirtschaftlichen Betriebsmittel erreichbaren Leistungsfähigkeit eines Betriebes" ausgeht. Die Betriebsenergie sei nur dann gesichert, wenn "Materialmenge und Geldmittel" in der Bilanz in demselben Verhältnis stehen, wie diese für das Einzelprodukt erforderlich sind. Ist diese Forderung

1) Sommerfeld, Heinrich, Der Einfluß der Vermögensstruktur auf die Betriebsenergie; Ein Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Konjunkturlehre; ZfHuH., XXI 1928, S.228

2) Sommerfeld, Heinrich, Bilanz (eudynamisch) in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1926, 1.Bd. Sp.1341

erfüllt, dann liegt eine "harmonische Struktur des Vermögens"¹⁾ vor. War für die Herstellung eines Gegenstandes Material im Werte von DM 100 und ein Lohn- und sonstiger Unkostenaufwand von DM 2000 erforderlich, so weist die Bilanz dann eine "harmonische Struktur" auf, wenn Sach- und Geldkonten ebenfalls im Verhältnis 1:2 stehen. Bei höheren Geldmitteln muß im Falle von Preissteigerungen mit einer Verminderung der Betriebsenergie, mit Verlusten und bei einer Preissenkung mit einer Erhöhung der Betriebsenergie, mit Gewinnen gerechnet werden. Gehen die Vorräte an Materialien über die harmonische Struktur hinaus, so ergeben sich bei Preisveränderungen die entgegengesetzten Folgen. Um die Gewinne aus Geldwertänderungen, die sich in erhöhten Geld- und Sachwerten niederschlagen, zu sichern, ist der gefährdete Betrag durch gesonderte Berechnungen zu ermitteln und dem Substanzsicherungskonto zuzuführen.²⁾

Durch die besondere Berücksichtigung der Eventualgewinne infolge von Geldwertänderungen erhält das "Substanzsicherungskonto" eine weitere Erhöhung, der Betrieb eine weitere Reserve, d.h. der auszuweisende Gewinn wird kleiner. Das Substanzsicherungskonto soll zu Beginn des neuen Geschäftsjahres gegen das Gewinn- und Verlustkonto, sozusagen als Gewinnvortrag aufgelöst und am Ende des Geschäftsjahres nach eudynamischen Grundsätzen neu gebildet werden.

Die eudynamische Bilanzlehre mag in Zeiten mit erheblichen Konjunkturschwankungen besondere Ver-

-
- 1) Sommerfeld, Heinrich, Der Einfluß der Vermögensstruktur auf die Betriebsenergie; Ein Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Konjunkturlehre, ZfHuH, XXI 1928, S.228
 - 2) Vgl. Hänsler, Friedrich, Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation (1928) S.75 ff

teile bieten. Unternehmen, die eudynamisch bilanzieren, würden die mit einem Konjunkturumschwung einhergehenden Schwierigkeiten durch die früher gebildete Substanzsicherungsreserve viel leichter überwinden können. Sommerfeld gibt jedoch selbst zu, daß seine Bilanzierungsmethode mit erheblichen buchhalterischen Schwierigkeiten verbunden sein und jedes Unternehmen mit eudynamischer Bilanz wegen der besonderen Vorsicht auf wenig Verständnis bei den Kreditgebern und Aktionären stoßen würde.¹⁾ Es darf außerdem nicht übersehen werden, daß der Grundsatz der äußersten, d.h. überspannten Vorsicht mit einer ordnungsmässigen Buchführung nicht vereinbar ist. Die eudynamische Lehre ist daher insoweit eine Bilanztheorie im eigentlichen Sinne, ein undurchführbarer Verbesserungsvorschlag²⁾ geblieben.

Abschließend sei noch bemerkt, daß die eudynamische Bilanzlehre hinsichtlich der bilanzmässigen Behandlung der sich langfristig umsetzenden Betriebsgüter den Grundsätzen der dynamischen Bilanzlehre folgt.³⁾

2.) Die nominale Bilanzlehre

Rieger, der Begründer der Lehre von der nominalen Bilanz, stellt in seiner "Einführung in die Privatwirtschaftslehre" ebenfalls fest, daß seine Auffassung praktisch undurchführbar sei, "daß ihr in der Praxis unter keinen Umständen entspro-

-
- 1) Vgl. Hänsler, Friedrich, Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation (1928) S.87
 - 2) Hertlein, Adolf, Bilanztheorie und Bilanzwirklichkeit, Betriebswirtschaftliche Blätter 1935, S.123
 - 3) Sommerfeld, Heinrich, Bilanz (eudynamisch), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1926, 1.Bd., Sp.1346

chen werden kann."¹⁾

Rieger geht davon aus, daß man den Erfolg eines Unternehmens mit Rücksicht auf das immer vorhandene Risiko erst dann richtig und zuverlässig ermitteln könne, wenn dieses zu bestehen aufhöre, wenn also alle Vermögensgegenstände wieder zu Geld geworden und alle Verbindlichkeiten erfüllt seien. In diesem Augenblick bedürfe es aber einer Bilanz nicht mehr. Zur Ermittlung des Erfolges genüge die Gegenüberstellung des Bargeldbestandes am Ende mit dem zu Beginn der Unternehmung. Auch Schmalenbach²⁾ geht von dem Gedanken der Totalrechnung aus. Rieger geht jedoch noch weiter und behauptet im Gegensatz zu Schmalenbach, daß nur diese auf Einnahmen und Ausgaben beruhende Totalrechnung allein den genauen Erfolg erkennen lasse, weil hierbei Bewertungsprobleme ausscheiden, während alle Zwischenabschlüsse ein mehr oder weniger zufälliges Ergebnis zeitigen, ja, daß diese an sich unmöglich seien. "Solange der Betrieb arbeitet, solange die Unternehmung immer wieder neue Aufwendungen macht, deren geldlicher Ausgang zweifelhaft ist, solange sie Anlagen verschiedener Art, dazu Rohstoffe, Halb- und Ganzfabrikate, Wertpapiere, Patente usw. im Besitz hat, kann nicht von einem Abschluß gesprochen werden Ein wahrer Abschluß ist bei einer Unternehmung erst dann denkbar, wenn alle Einnahmen und alle Ausgaben abgewickelt sind, auch solche, die aus der besonderen Art des Endes entstehen."³⁾ Ein trotzdem erstellter Abschluß unter Heranziehung irgendeines Bewertungsmaßstabes könne nur als Abschlagszahlung auf den Totalgewinn betrachtet werden.

- 1) Rieger, Wilhelm, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928, S.220
- 2) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11.Aufl., Köln/Opladen 1953, S.49
- 3) Rieger, Wilhelm, aaO., S.205

in fingierter Zwischenabschluß ist nach Rieger nur dadurch möglich, daß man den bisherigen Einnahmen und Ausgaben die noch zu erwartenden Einnahmen und die noch zu leistenden Ausgaben hinzufügt. Es entsteht dann eine Art Totalrechnung, die aber trotzdem ein Gemisch von Dichtung und Wahrheit bleibe.

Das Bewertungsproblem besteht nach Rieger also lediglich in der richtigen Ermittlung der künftigen Einnahmen und Ausgaben, in der Eskomptierung des späteren geldlichen Endes auf den Bilanzstichtag.¹⁾ Bewerten heißt danach, das geldmäßige Schicksal vorausnehmen und auf den Bilanzstichtag umrechnen. Der umgerechnete Wert sei der heutige Wert." Das ist das ganze Bilanzproblem.²⁾ Rieger weist noch besonders darauf hin, daß der heutige Wert" nicht mit dem "heute geltenden Preis" oder mit dem organischen Tageswert identifiziert werden dürfe. Mit der Forderung nach Ansatz des "heutigen Wertes" gibt es für Rieger weder Höchstwertvorschriften noch ein Realisationsprinzip; diese Grundsätze seien "völlig inkonsequent und theoretisch absolut unhaltbar!"³⁾

So einfach wie das Bilanzproblem dargestellt wird, so schwierig ist es selbst nach Riegers Auffassung zu lösen, weil der Zeitpunkt und das Ausmaß der Geldwerdung in keinem Fall exakt bestimmt werden könnten. Eine gewisse Unlogik ist hier unverkennbar. Unter Bezugnahme auf die Vorschriften des § 40 HGB über die Bewertung von zweifelhaften Forderungen, die mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen sind, kommt Rieger zu dem höchst einfachen Schluß, daß der Gesetz-

1) Rieger, Wilhelm, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928, S.213

2) Rieger, Wilhelm, aaO., S.215

3) Rieger, Wilhelm, aaO., S.224

geber gar nichts einwenden könne, "wenn wir den von ihm/dem Gesetzgeber; der Verf./ für die zweifelhaften Debitoren proklamierten Bewertungsgrundsatz auf sämtliche Werte erweitern."¹⁾

Das durch den Ansatz des heutigen Wertes so einfache Bewertungsproblem wird dadurch unlösbar, daß man den Zeitpunkt und das Ausmaß der Geldwerdung nicht kennt. Aber selbst wenn man diese beiden Faktoren ermitteln könnte, bleibt die "Umrechnung" auf den "heutigen Wert" doch ein Problem. Wenn sich Rieger mit besonderem Nachdruck gegen die Identifizierung seines "heutigen Wertes" mit dem "Tagesbeschaffungswert am Umsatztag" nach der organischen Lehre wendet, so bleibt u.ä. doch keine andere Möglichkeit.²⁾ Es ist von der Geldwerdung auszugehen; also vom Verkauf des Gegenstandes und dabei wird zwangsläufig der Tagesbeschaffungswert des Umsatztages als Preis vereinbart. Und nun die Umrechnung. Soll die "Diskontierung" genauso erfolgen wie bei Verkauf eines Wechsels? Dies ist kaum anzunehmen, denn dann würde sich der Ansatz einer neu erworbenen Maschine mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren unter Berücksichtigung des Verkaufswertes nicht allzuviel von den Erinnerungsposten unterscheiden. Oder man denke daran, wie der Ansatz eines Grundstückes in der Zwischenbilanz nach der Riegerschen Auffassung aussehen würde. Der Bilanzansatz müßte von Jahr zu Jahr höher werden.

Rieger hält außerdem streng am Nominalismus fest. Für ihn gibt es das Problem der Scheingewinne

1) Rieger, Wilhelm, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928, S.222

2) Vgl. auch Hauck, Wilhelm Chr., Bilanztheorien Bühl/Baden 1933, S.50

und Scheinverluste nicht. "Es ist begrifflich ausgeschlossen, daß beim Gold ein Preisrückgang, ein Wertrückgang oder eine Wertänderung stattfindet."¹⁾ Nach Rieger habe die Inflation eine bestimmte Aufgabe zu erfüllen und es stehe der Wissenschaft nicht zu, den Betrieben bei der Erhaltung der Substanz zu helfen, weil dadurch die Funktion der Inflation gestört werden könnte. Es gäbe nun einmal Situationen, in denen ein Eingriff in die Substanz unvermeidlich wäre und damit müsse sich auch die Wirtschaft abfinden.²⁾ "Wer da glaubt, durch den Wiederbeschaffungspreis und ähnliche Maßnahmen die Inflation zum Stillstand bringen zu können, der verwechselt in der Tat den Minimaxapparat mit der Petroleumkanne."³⁾

Es ist zwar Rieger zuzustimmen, daß den Bemühungen zur Substanzerhaltung bisher der Erfolg versagt blieb. Es ist aber nicht angängig, Scheingewinne und Scheinverluste grundsätzlich zu verneinen. Wir werden an mehreren Beispielen noch nachzuweisen haben, daß diese eine feststehende Tatsache sind, welche die Wissenschaft nicht unbeachtet lassen darf. Vielleicht ist Rieger noch zugute zu halten, daß er das Problem der Scheingewinne nur im Zusammenhang mit der Inflation sieht und nicht an die Gefahren denkt, die mit den Warenpreisveränderungen zusammenhängen.

Für Rieger ist damit die Bilanz eine uninteressante Belastung, der sich jede Unternehmung nach eigenem Ermessen entledigen könne.

-
- 1) Rieger, Wilhelm, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928, S.244
2) Rieger, Wilhelm, aaO., S.249
3) Rieger, Wilhelm, aaO., S.251

3.) Die totale Bilanzlehre

Als ursprünglicher Vertreter der statischen Bilanztheorie fordert le Coutre¹⁾ die "totale Bilanz," die neben der Herkunft und der Verwendung des Kapitals auch noch dessen Zusammensetzung, den Erfolg, die Risiken und alle sonst für das Unternehmen wichtigen Betriebserscheinungen zeigen solle. Die totale Bilanz ist eine Fortentwicklung der statischen Bilanz, in der jedoch das statische Prinzip vollständig erhalten bleibt. Le Coutre stellt wohl klar heraus, daß der "ausschlaggebende Grund für die Aufstellung der Bilanz²⁾ in der Feststellung des Wirtschaftserfolges" zu suchen sei, nur vertritt er wie alle Statiker die Auffassung, daß der Erfolg durch die Vermögens- und Kapitalabrechnung genauso gut und sogar bequemer und zuverlässiger errechnet werden könne.³⁾

Nach le Coutre hat die Bilanz folgende allgemeine Aufgaben zu erfüllen:

- | | |
|-------------------------|------------------------|
| 1. Wirtschaftsübersicht | 3. Wirtschaftsüber- |
| 2. Wirtschaftsergebnis- | wachung |
| feststellung | 4. Rechenschaftslegung |

Erreicht werden diese Aufgaben:

- a) rein formal als organisatorische Ordnungsaufgabe nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung und
- b) durch sachgemäße Aufgliederung des Bilanzinhaltes nach der wirtschaftlichen Zweckbestimmung.

-
- 1) Le Coutre, Walter, Grundzüge der Bilanzkunde, 1. Teil, 4. Aufl., Wolfenbüttel 1949.
Le Coutre vertrat bis in die Mitte der 30er Jahre die statische Bilanzauffassung
 - 2) Le Coutre, Walter, aaO., S. 31
 - 3) Le Coutre, Walter, aaO., S. 31

ementsprechend können unterschieden werden:

die Elementaraufgabe: Einlage-, Verbleibs-
und Ergebnisabrechnung;

die Fundamentalaufgabe: sachgemäße Wirt-
schaftserkenntnis.¹⁾

Die Elementaraufgabe der Bilanz erfordere eine sachgemäß gegliederte Aufstellung der vorhandenen Vermögens- und Kapitalarten entsprechend den aktienrechtlichen und anderen Bilanzvorschriften und eine vollständige Erfassung aller Vermögens- und Kapitalwerte. Die Fundamentalaufgabe liege in der Wirtschaftserkenntnis. Aus der Bilanz müßten daher die materielle und finanzielle Konstitution, die jeweilige Situation, wie sie sich durch Verschiebungen infolge von Störungen im Wirtschaftsablauf äußert, der Verkaufsumsatz, die Aufwendungen und Erträge und die Verluste ersichtlich sein. Aus diesen "Lagekennzeichen" ergäben sich automatisch die Forderungen an die Inhaltsgestaltung der Bilanz und ihren notwendigen Umfang.²⁾

Die Bilanz allein könne aber bei noch so weitgehender Gliederung die genannten Lagekennzeichen nicht geben, dazu sei eine detaillierte Erfolgsrechnung erforderlich. Le Coutre unterstreicht damit, daß das Schwergewicht des Jahresabschlusses auch nach der totalen Bilanzauffassung nicht allein auf der Vermögensrechnung liege und daß der Erfolgsrechnung ebenfalls wesentliche Aufgaben zufielen; eine Tatsache, welche die Dynamiker nicht wahrhaben wollen.

Besondere Bewertungsgrundsätze - ob Anschaffungs-

-) Le Coutre, Walter, Grundzüge der Bilanzkunde, 1. Teil, 4. Aufl., Wolfenbüttel 1949, S. 25; vgl. auch: Die totale Bilanztheorie, Betriebswirtschaftliches Repetitorium, Beilage zur ZfB 1955, Nr. 11, S. 73
-) Le Coutre, Walter, aaO., S. 36

kosten oder Wiederbeschaffungspreise - stellt die totale Bilanzlehre nicht auf; sie schließt sich vielmehr vollinhaltlich der statischen Auffassung an. Stille Reserven werden abgelehnt, weil dadurch der Nachweis über den Verbleib des eingebrachten Kapitals unmöglich werde. Bezüglich der Abschreibungen gibt Le Coutre¹⁾ der gleichbleibenden Aufwandverteilung den Vorzug.

Trotz der besonderen, den Erfordernissen der modernen Wirtschaftsführung angepaßten Aufgaben, die le Coutre von der totalen Bilanz fordert, bleibt diese im Ergebnis eine statische Vermögens- und Kapitalrechnung. Sie ist mehr Bilanzgliederungslehre als Bilanztheorie.²⁾ Für die folgenden Untersuchungen ist sie der statischen Bilanz gleichzusetzen.

4.) Die pagatorische Bilanzlehre

Eine der dynamischen Bilanzauffassung ähnliche Lehre hat Kosiol³⁾ mit der "pagatorischen Bilanztheorie" aufgestellt. Wie schon die Bezeichnung "pagatorisch" zum Ausdruck bringt, besteht das Wesen dieser Theorie darin, daß sämtliche Bilanzposten auf Einnahmen und Ausgaben, also auf Zahlungen⁴⁾ zurückgeführt werden.

1) Le Coutre, Walter, Grundzüge der Bilanzkunde, 1. Teil, 4. Aufl., Wolfenbüttel 1949, S. 135. vgl. auch: Die totale Bilanztheorie, Betriebswirtschaftliches Repetitorium, Beilage zur ZfB 1955, Nr. 11, S. 73

2) Hertlein, Adolf, Bilanztheorie und Bilanzwirklichkeit, Betriebswirtschaftliche Blätter 1935, S. 124

3) Kosiol, Erich, Formalaufbau und Sachinhalt der Bilanz, Ein Beitrag zur Bilanztheorie, Festschrift zum 60. Geburtstag von Ernst Walb, Leipzig 1940, S. 103 ff und: Bilanzreform und Einheitsbilanz, Reichenberg/Leipzig/Wien 1944

4) lat. pagare = zahlen

Kosiol geht bei der Entwicklung seiner Theorie von der Tatsache aus, daß in jedem Unternehmen mit den Gütereingängen Geldausgaben und mit den Geldeinnahmen Güterausgänge parallel laufen. Die Buchhaltung könnte zwar vom gütermässigen Erzeugungsprozess ausgehen und den Güterverzehr und die Güterentstehung "substanziell" feststellen, bewerten und aus der Gegenüberstellung beider den Erfolg ermitteln. Sie geht jedoch den einfacheren Weg und knüpft an die Zahlungsvorgänge an. "Statt der Aufwendungen (Güterverzehr) und Erträge (Güterentstehung) werden die Aufwandausgaben und Ertragseinnahmen der Abrechnung zugrunde gelegt."¹⁾ Damit liegt auch der Erfolgsbegriff fest. Er ist die Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben während der Gesamtdauer der Unternehmung. Der so ermittelte Erfolg ist ein Totalerfolg, der für Zwecke der Betriebssteuerung in zutreffende Periodenerfolge zerlegt werden muß. Die richtige Periodenabgrenzung ist auch hier das Kernproblem der Erfolgsrechnung.²⁾

Zur Erstellung einer pagatorischen Bilanz sind alle Einnahmen und Ausgaben so zu "korrigieren, als ob sie in der zugehörigen Rechnungsperiode erfolgsmässig richtig stattgefunden hätten."³⁾ Kreditvorgänge werden bei ihrer Entstehung als zukünftige Einnahmen bzw. Ausgaben behandelt, d.h., daß in der Bilanz die Forderungen wie Kassenbestände als Einnahmeüberschüsse und die

-
- 1) Kosiol, Erich, Formalaufbau und Sachinhalt der Bilanz, Ein Beitrag zur Bilanztheorie, Festschrift zum 60. Geburtstag von Ernst Selb, Leipzig 1940, S.21 und Bilanzreform und Einheitsbilanz, Reichenberg/Leipzig/ien 1944
 - 2) Kosiol, Erich, aaO., S.22
 - 3) Kosiol, Erich, Bilanzreform und Einheitsbilanz, Reichenberg/Leipzig/ien 1944, S.22

Schulden als Ausgabenüberschüsse erscheinen. Dadurch bleiben reine Zahlungsvorgänge erfolgswirksam. Dem empfangenen Darlehen (Einnahme) entspricht die gleichhohe Schuld (Ausgabe) auf der Passivseite der Bilanz.

Der Einnahmen- und Ausgabenbegriff wird zur richtigen Periodenabgrenzung über die Kreditvorgänge hinaus auch auf solche Aufwendungen und Erträge - antizipative Posten - ausgedehnt, die erst im nächsten Jahr zu Einnahmen bzw. Ausgaben führen werden. Damit werden die aktienrechtlichen Rechnungsabgrenzungsposten und die Rückstellungen in der pagatorischen Bilanz als erfolgswirksame "uneigentliche"¹⁾ Einnahmen und Ausgaben betrachtet und von Kosiol zu den "Verrechnungseinnahmen und -ausgaben" gezählt. Sie können "Vorverrechnungen" = Verlagerung von Aufwendungen und Erträgen in frühere Perioden (Voreinnahmen und Vorausgaben) oder "Nachverrechnungen" = Verlagerung von Aufwendungen und Erträgen in spätere Perioden sein. Den Voreinnahmen und Vorausgaben müssen die "Gegenausgaben" und "Gegeneinnahmen" gegenübergestellt werden, damit die künftigen tatsächlichen Bar-einnahmen- und -ausgaben - von Kosiol als "Ausgleichseinnahmen" und Ausgleichsausgaben" bezeichnet - erfolgsneutral bleiben. Einflüsse auf den Erfolg ergeben sich nur dann, wenn die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben mit den Gegenausgaben und Gegeneinnahmen nicht übereinstimmen, wenn also z.B. Rückstellungen zu hoch oder zu niedrig dotiert wurden.

Die Nachverrechnung hat solche Einnahmen und Ausgaben zur Grundlage, die erst in späteren Rechnungsperioden erfolgswirksam werden dürfen. Hierzu gehören die "Reservateinnahmen," d.s.

1) Kosiol, Erich, Bilanzreform und Einheitsbilanz
Reichenberg/Leipzig/Wien 1944, S.22

drausempfangene Einnahmen für Miete, Provisionen und dergl. und "Vorratsausgaben," d.s. solche, die erst in späteren Jahren zu Aufwand werden, also die gesamten Ausgaben für die Anschaffung des Anlage- und Umlaufvermögens mit Ausnahme der Forderungen. Die Reservateinnahmen und Vorratsausgaben tragen transitorischen Charakter im weiteren Sinne, so daß hierunter auch die transitorischen Aktiva und Passiva nach Aktienrecht subsumieren sind. Die Nachverrechnungen müssen zunächst erfolgswirksam bleiben. Die Kompensation der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben erfolgt durch die "Rückverrechnung," die je nach der Art "Rückerinnahme" oder "Rückausgabe" sein kann. In den Jahren, in denen die Ausgaben und Einnahmen oder Teile davon als Aufwand oder Ertrag erscheinen müssen, werden die Rückerinnahmen und Rückausgaben durch erfolgswirksame "Nachausgaben" und Nacheinnahmen" ersetzt.

Mit den dargestellten Verrechnungen kann eine periodische Erfolgsrechnung allein auf Zahlungsvorgängen aufgebaut werden. "Die Barbewegungen, ergänzt durch die Kreditvorgänge, werden durch Verrechnungen derart modifiziert, dass der Unterschied sämtlicher Einnahmen und Ausgaben den Periodenerfolg ergibt."¹⁾ Dadurch kommen im Endergebnis nur Ertragseinnahmen und Aufwandausgaben zur Auswirkung. Aus diesem Grunde sei diese Bilanzauffassung "am präzisesten als pagatorische Erfolgsrechnung"²⁾ zu bezeichnen.

In ihrer Urform weist die pagatorische Erfolgsrechnung folgende Gestalt³⁾ auf:

-
- 1) Kosiol, Erich, Bilanzreform und Einheitsbilanz, Reichenberg/Leipzig/Wien 1944, S.26
 - 2) Kosiol, Erich, aaO., S.26
 - 3) Kosiol, Erich, aaO., S.26

A. Einnahmen

I. Tatsächliche Einnahmen

a) Bareinnahmen.....	146.240,—	
b) Krediteinnahmen		
1. Forderungseinnahmen		
(Entstehungen).....	150.000,—	
2. Schuldeinnahmen		
(Tilgungen).....	71.000,—	221.000,—

II. Verrechnungseinnahmen

a) antizipative Einnahmen		
Voreinnahmen.....	3.500,—	
b) transitorische Einnahmen		
Nacheinnahmen	150,—	
c) kompensatorische Einnahmen		
1. Rückeinnahmen	30.870,—	
2. Gegeneinnahmen.....	700,—	35.220,—
		462.460,—
		=====

B. Ausgaben

I. Tatsächliche Ausgaben

a) Barausgaben	122.400,—	
b) Kreditausgaben		
1. Schuldausgaben		
(Entstehungen).....	133.500,—	
2. Forderungsausgaben		
(Tilgungen).....	80.000,—	213.500,—

II. Verrechnungsausgaben

a) antizipative Ausgaben		
Vorausgaben	350,—	
b) transitorische Ausgaben		
Nachausgaben.....	22.000,—	
c) kompensatorische Ausgaben		
1. Rückausgaben.....	170,—	
2. Gegenausgaben	380,—	22.900,—

	358.800,—
Saldo = Periodenerfolg (Gewinn)	43.660,—
	402.460,—
	=====

Diese "zeitraumbezogene" Einnahmen- Ausgaben- rechnung läßt sich durch laufende Saldierung und Heranziehung der Vorträge in eine "zeitpunkt- bezogene" Rechnung, in eine Bilanz im üblichen Sinne umwandeln.

Die oben dargestellte Erfolgsrechnung würde da- nach unter Zugrundelegung der tieferstehenden Anfangsbilanz folgende Schlußbilanz ergeben:

Aktiva		Anfangsbilanz	Passiva	
	DM		DM	
Kasse	2.450	Schulden.....	128.830	
Forderungen.....	102.000	Reservate.....	320	
Vorräte.....	25.000	Ausgabenvorgriffe	700	
Einnahmenvorgriffe	400			
	<u>129.850</u>		<u>129.850</u>	
	=====		=====	

Aktiva		Endbilanz	Passiva	
	DM		DM	
Kasse.....	26.290	Schulden.....	191.330	
Forderungen.....	172.000	Reservate.....	340	
Vorräte.....	33.870	Ausgabenvorgriffe	350	
Einnahmenvorgriffe	3.520	Saldo = Gewinn...	43.660	
	<u>235.680</u>		<u>235.680</u>	
	=====		=====	

Durch die grundlegende Bedeutung, die den Zah- lungsvorgängen im Rahmen der Pagatorischen Bi- lanz zukommt, steht auch der Bewertungsmaßstab fest. "Sämtliche Bilanzbestände sind zum pagato- rischen Wert anzusetzen," d.i. der ursprüngliche Einnahmewert für Einnahmebestände auf der Aktiv- seite bzw. Einnahmegegenwerte auf der Passiv- seite und der ursprüngliche Ausgabenwert für Ausgabenbestände auf der Passivseite bzw. Aus- gabengegenwert auf der Aktivseite der Bilanz. Für Forderungen ist es der ursprüngliche Ein- nahmewert im Sinne der vereinbarten zukünftigen Bareinnahme. Der pagatorische Wert entspricht

damit dem Anschaffungswert im üblichen Sinne.¹⁾

Das Mindestwertprinzip, das zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört und eine Bewertung zu den niedrigeren Tageswerten fordert, durchbricht in der pagatorischen Bilanz nur scheinbar den Grundsatz der Bewertung zu Anschaffungskosten. Durch das Sinken der Preise muß mit niedrigeren Einnahmen in der Zukunft gerechnet werden mit der Folge, daß die Ausgabegegenwerte einer Berichtigung durch eine Verlustantizipation bedürfen. Damit ist das Niederstwertprinzip auch mit dieser Bilanzlehre vereinbar.²⁾

Diese kurze Darstellung, bei der wir uns streng an Kosiol gehalten haben, zeigt, daß die pagatorische Bilanzlehre zugegebenermaßen schwer verständlich ist. Die Kompliziertheit dieser Gedanken ist auch der Grund dafür, daß sie weder in der Wissenschaft noch in der Praxis ein beachtenswertes Echo gefunden haben.

Trotz der zusammengedrängten Wiedergabe dieser Lehre ist aber deren dynamischer Charakter klar erkennbar. Kosiol³⁾ stellt auch ausdrücklich fest, daß seine Bilanzauffassung eine Weiterführung der Schmalenbachschen Gedanken sei. Wir können daher diese "Buchhaltungs- und Bilanztheorie" im Anschluß an Lehmann⁴⁾ ohne Einschränkung als dynamische Bilanzlehre betrachten.

5.) Die Einheitsbilanz

Von ähnlichen Gedankengängen, wie sie Schmidt

-
- 1) Kosiol, Erich, Bilanzreform und Einheitsbilanz, Reichenberg/Leipzig/Jen 1944, S.49
 - 2) Kosiol, Erich, aaO., S. 65
 - 3) Kosiol, Erich, aaO., S. 26
 - 4) Lehmann, N.R., Die Quintessenz der Bilanztheorie, ZfB 1955, S.546

herrscht haben, ist auch Sewering¹⁾ ausgegangen. Die einseitige Auffassung sowohl der Dynamiker als auch der Statiker veranlasste auch ihn zum Versuch, den Gegensatz zwischen beiden Auffassungen zu überbrücken, insbesondere auch deshalb, weil seiner Ansicht nach der Schmidtsche Versuch nur teilweise geglückt sei.²⁾ Bekanntlich will Schmidt seine Bilanztheorie in allen Fällen angewendet wissen, gleichgültig, ob die Wertänderungen von der Geld- oder Warenseite her kommen. Dieser Forderung kann sich Sewering nicht anschließen, zumal kein Grund einzusehen sei, in Fällen der Wertänderung von der Warenseite her, den "Betriebsgewinn vom Konjunktur-
gewinn zu scheiden" und den letzteren nicht als Erfolg anzusehen. Der Konjunkturgewinn sei echter Gewinn, ebenso wie ein Konjunkturverlust einen tatsächlichen Verlust darstelle. "Liegt die Ursache für die Preissenkung nur auf der Warenseite, bleiben die Preise für die Masse der reifematur Güter stabil, so bedeutet eine Wertminderungsverminderung auch stets einen Verlust."³⁾ Sewering ist auch nicht mit der Behandlung des Anlagevermögens in der organischen Bilanz einverstanden, weil der Tageswert nicht den Wertminderungs- oder Wertsteigerungs- des einzelnen Gutes darstelle; der Wert sei viel niedriger, zumal für eine Maschine mit 10-jähriger Nutzungsdauer, die nach 10 Jahren verkauft wird, in keinem Fall der halbe Wert erzielt werden könne.

Aus diesem Dilemma glaubt Sewering⁴⁾ dadurch einen Ausweg gefunden zu haben, daß er die Bewertung der Vermögenslage der Unternehmung abhängig macht und das Prinzip der Erfolgsrechnung nur für

Sewering, Karl, Die Einheitsbilanz,
Leipzig 1925, S. 23

Sewering, Karl, aaO., S. 23'

Sewering, Karl, aaO., S. 36

Sewering, Karl, aaO., S. 38

den Fall beibehält, daß sich keine Beseitigung des Gegensatzes zwischen Erfolgs- und Vermögensrechnung herbeiführen lasse. Bei gutgehenden Unternehmen könne die Bilanz ausschließlich nach den Grundsätzen der Erfolgsrechnung aufgestellt werden, während bei kranken Unternehmungen mit Rücksicht auf die schutzwürdigen Interessen der Gläubiger die richtige Darstellung der Vermögenslage unerlässlich sei. Durch die relative Bewertung, d.h. durch eine der Konstitution der Unternehmung angepasste Bewertung werde der Zeitfall einer gefährdeten Unternehmung aufgehalten und die Wiedergesundung ermöglicht.¹⁾

Sewering beschränkt seine Ausführungen über die kombiniertrelative Bilanzlehre auf diejenigen Bilanzposten, deren Bewertung für die Vermögens- und Erfolgsrechnung Verschiedenheiten mit sich bringt. Das sind die Anlagegüter, die Umsatzgüter und die transitorischen Posten.

Für Grundstücke fordert Sewering im Gegensatz zu Schmidt den Ansatz des Preises, "welchen der Unternehmer am Bilanztage bei der Veräußerung erhalten hätte."²⁾ Dabei sollen jedoch Werterhöhungen, die nach der Anschaffung eingetreten sind, nicht als Erfolg über die Gewinn- und Verlustrechnung in Erscheinung treten und auch nicht dem Kapitalkonto zugeführt, sondern auf einem Wertberichtigungskonto ausgewiesen werden. Ein tatsächlicher Gewinn trete erst bei einer Veräußerung in Erscheinung, indem das Wertberichtigungskonto entweder im unmittelbaren Anschluss an den Verkauf gegen das Grundstückskonto aufgelöst oder am Jahresende auf Gewinn- und Verlustkonto abgebucht wird.

1) Sewering, Karl, Die Einheitsbilanz, Leipzig 1925, S.43.

2) Sewering, Karl, aaO., S.46

Im Falle einer vorübergehenden Wertminderung sei in analoger Anwendung dieser Grundsätze zu verfahren, d.h. die Wertminderung ist einem aktiven Wertberichtigungskonto zuzuführen. Handelt es sich dagegen um eine dauernde Wertminderung oder wurde das Grundstück zu einem Preis erworben, der über dem Wert liegt, dann soll der Unterschiedsbetrag entsprechend der traditionellen Bewertung sofort über das Gewinn- und Verlustkonto abgebucht werden.¹⁾

Für Abnutzungsgüter sei es in der Regel sehr schwierig, den Veräußerungswert zu ermitteln. Aus diesem Grunde verzichtet Sewering für diese Güter auf die Kombination von Vermögens- und Erfolgsrechnung und fordert den Ansatz zu Anschaffungskosten abzüglich Abschreibungen. Diese Bilanzierungsart habe auch deshalb ihre Berechtigung, weil diese Gegenstände üblicherweise nicht verkauft werden und daher nur unter dem Gesichtspunkt der Kostenverteilung zu betrachten seien. Soweit sich später ergeben sollte, daß die tatsächliche Nutzungsdauer der ursprünglichen Schätzung nicht entspricht, seien Mehrabschreibungen zulässig, aber aus Gründen der Bilanzwahrheit zweckmässigerweise als Wertberichtigung in der Bilanz gesondert auszuweisen. Auf diese Korrektur könne verzichtet werden, wenn es sich um eine gesunde Unternehmung handelt, wenn also der Darstellung des richtigen Erfolges gegenüber dem Vermögensschutz die grössere Bedeutung zukommt.²⁾

Hier ist noch festzuhalten, daß Sewering die Berechnung der Abschreibungen vom Wiederbeschaffungspreis für falsch hält, weil bei Wertminderungen "der Wert des Einzelstückes zu niedrig

1) Sewering, Karl, Die Einheitsbilanz, Leipzig 1925, S. 47-54

2) Sewering, Karl aaO., S.68-72

und der Jahresgewinn zu hoch erscheinen" und bei gestiegenen Wiederbeschaffungskosten zu hohe Selbstkosten und ein zu niedriger Gewinn in Erscheinung treten würde.¹⁾

Umsatzgüter und Verbrauchsmaterialien (Hilfsstoffe) sind in der Einheitsbilanz mit dem Veräußerungspreis anzusetzen, gleichgültig, ob dieser über oder unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Soweit der Veräußerungspreis höher als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist, wird die Differenz am Jahresende auf einem Wertberichtigungskonto erfaßt und im Zusammenhang mit den Eröffnungsbuchungen wieder zurückgebucht. Bei Preissenkungen wird in der Einheitsbilanz nach der traditionellen Bewertung verfahren.²⁾

Die Bilanzierung der Rechnungsabgrenzungsposten ist von der Vermögenslage der Unternehmung abhängig zu machen. Bei guter Vermögenslage können aktive Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz gezeigt werden, da sie sowohl mit statischen als auch dynamischen Bilanzierungsgrundsätzen vereinbar sind. Passive Posten dieser Art hängen dagegen nicht von der Vermögenslage der Unternehmung ab und müssen in allen Fällen in die Bilanz eingesetzt werden.³⁾

Die Einheitsbilanz zeigt eine unverkennbare Parallele mit der organischen Bilanzlehre. Der Unterschied besteht lediglich darin, daß Schmidt alle Preisveränderungen, sowohl beim Anlage- als auch beim Umlaufvermögen, dem Substanzerhaltungskonto zuführt, während Sewering nur Preissteigerungen beim nichtabnutzbaren Anlagevermögen und bei den Umlaufsgütern auf einem Wertberichtigungskonto erfassen will.

1) Sewering, Karl, Die Einheitsbilanz, Leipzig 1925, S.66

2) Sewering, Karl, aaO., S.55-61

3) Sewering, Karl, aaO., S.74

II. Teil

Die Ermittlung des steuerlichen Gewinns

bilanzmässig zu ermittelnden Einkünfte aus Verbebetrieb unterscheiden sich wesentlich von Gewinn des Handelsrechts und auch von den Gewinnbegriffen der einzelnen Bilanzauffassungen. Im dem Handelsrecht soll der entnehmbare bzw. zuteilbare und nach den einzelnen Bilanzlehren "richtige" Gewinn ermittelt werden. Das Steuerrecht dagegen ist zwar im Hinblick auf den der Finanzwirtschaft vorherrschenden Grundsatz der gleichmässigen und gerechten Besteuerung auch bestrebt, den tatsächlich erzielten Gewinn, den wirklichen Gewinn der Besteuerung unterwerfen, schreibt jedoch aus fiskalischen und wirtschaftspolitischen Gründen die Ermittlung eines Gewinnes vor, der vom wirklichen Gewinn erheblich abweicht. Das Einkommensteuergesetz bedient sich daher nicht des Gewinnbegriffes einer der dargestellten Bilanztheorien, sondern enthält eigene Gewinnermittlungsvorschriften, die sowohl für die Einkommen- als auch Körperschaftsteuer gelten.

Die gesetzlichen Gewinnermittlungsvorschriften

§ 4 EStG¹⁾ wird für die Ermittlung des bilanzmässig festzustellenden Gewinns u.a. bestimmt:²⁾

In der Fassung v. 21.12.1954, BGBl 1954, I S. 441
Von der Wiedergabe des durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben zu ermittelnden Gewinns (§ 4 Abs. 3 EStG) nehmen wir Abstand, da diese Gewinnermittlungsart für die folgende Untersuchung ohne Bedeutung ist.

"§ 4 Gewinnbegriff im allgemeinen

(1) Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

(2) Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht. Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur mit Zustimmung des Finanzamts, im Rechtsmittelverfahren mit Zustimmung der Rechtsmittelbehörde zulässig.

(3)

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Berühren Betriebsausgaben im Sinn des Satzes 1 die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen, so scheiden die Aufwendungen bei der Gewinnermittlung insoweit aus, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unan gemessen anzusehen sind"

Diese Vorschriften, die nur für solche Unternehmen gelten, die nicht im Handelsregister eingetragen und damit auch nicht zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sieht ganz danach aus, als ob der steuerliche Gewinn nach den Grundsätzen der statischen Bilanzauffassung zu ermitteln sei. Allerdings sagt der Gesetzgeber nicht, was unter Betriebsvermögen zu verstehen ist. Beim Einzelkaufmann wird man entsprechend dem RFH-Urteil IV 412/34 vom 18.11.1937¹⁾ davor

1) RStBl 1938, S.110

ausgehen können, daß alle Wirtschaftsgüter, die für die Fortführung des Unternehmens erforderlich sind, auch Bestandteile des Betriebsvermögens sind, selbst wenn diese nicht in der Buchführung erscheinen. Gegenstände dagegen, die nach ihrer Art zwangsläufig zum Privatvermögen gehören, wie z.B. Schmuck u.dgl. dürfen gemäss RFH-Urteil VI A 657/34 vom 10.1.1935¹⁾ in keinem Falle als Betriebsvermögen ausgewiesen werden. Nur bei Gegenständen, die sowohl Betriebs- als auch Privatvermögen sein können, z.B. Wertpapiere, also beim sogenannten gewillkürten Betriebsvermögen, ist für die Zurechnung zum Betrieb nach ständiger Rechtsprechung des RFH - vgl. die Urteile VI A 1993/31 v. 14.12.1932²⁾ und VI A 565/33 vom 29.11.1933³⁾ - der Wille des Unternehmers massgebend, d.h. die Behandlung in der Bilanz. Bei Personen - und Kapitalgesellschaften müssen aufgrund der RFH-Urteile VI A 720/33 vom 11.10.1934⁴⁾ und I A 96/27 vom 22.4.1927⁵⁾ alle Gegenstände, die dem Unternehmen dienen oder aus dessen Mitteln angeschafft wurden, als Teile des Betriebsvermögens behandelt werden.

Die Vorschriften in § 4 EStG dürfen aber nicht für sich allein betrachtet werden. Die §§ 6 und 7-7e EStG sind für die steuerliche Gewinnermittlung von noch grösserer Bedeutung. Die §§ 6 und 7 haben folgenden Wortlaut:⁶⁾

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen wirtschafts-

1) Stuw 1935, Nr. 206

2) RStBl 1933, S. 224

3) RStBl 1934, S. 404

4) RStBl 1935, S. 334

5) RStBl 1927, S. 188

6) BGBI 1955 I S. 505

güter, die dem Betrieb dienen, gilt das folgende:

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7, anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, darf der Bilanzansatz nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.

2. Andere als die in Ziff.1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäfts- oder Firmenwert, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der niedrigere Teilwert (Ziff.1 Satz 3) angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist auch der Ansatz des höheren Teilwertes zulässig, wenn das den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung entspricht.

3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemässer Anwendung der Vorschriften der Ziff.2 anzusetzen.

4. Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde

ücke sind mit dem Teilwert anzusetzen.
Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angekauft oder hergestellt worden ist.

Bei Eröffnung eines Betriebes oder entgeltlichem Erwerb eines Betriebes sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Steuerpflichtige, die den Gewinn aufgrund ordnungsmässiger Buchführung ermitteln, können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und die einer selbständigen Bewertung und Nutzung fähig sind, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben absetzen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut 600 Deutsche Mark nicht übersteigen.

7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverminderung¹⁾

Bei Gebäuden und sonstigen wirtschaftlichen Anlagen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften nach erfahrungsgemäss auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Ab-

setzung für Abnutzung). Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Absetzungen für aussergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.

(2) Bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, ist auf die Absetzung für Substanzverringerung Abs.1 entsprechend anzuwenden."

Für alle buchführungspflichtigen Unternehmen greift bezüglich der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns anstelle des § 4 die folgende Sondervorschrift des § 5 EStG¹⁾ Platz:

§ 5 Gewinn bei Vollkaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden

Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmässig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmässig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs.1 Satz 1) das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Abs.1), über die Zulässigkeit der Bilanzänderung (§ 4 Abs.2), über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs.4), über die Bewertung (§§ 6,6a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§7) sind zu befolgen."

Trotz der großen Bedeutung, die den §§ 6a und 7a-7e EStG zukommt, erscheint eine wörtliche Wiedergabe mit Rücksicht auf deren großen Um-

1) In der Fassung v.21.12.1954 - BGBl I S.441

fang nicht zweckmässig. In diesen Vorschriften wird im einzelnen folgendes bestimmt:

§ 6a Rückstellung für Pensionsanwartschaften

Danach können mit Wirkung ab 1.1.1955 unter bestimmten Voraussetzungen Rückstellungen für Pensionsanwartschaften in die Bilanz eingestellt werden. Auf Einzelheiten dieser Vorschrift werden wir noch zurückkommen.

§ 7a Bewertungsfreiheit für bewegliche Wirtschaftsgüter

Nach dieser Vorschrift dürfen bestimmte Personengruppen (Flüchtlinge, politisch Verfolgte u.ä.) für bewegliche, vor dem 31.12.1956 angeschaffte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Jahr der Anschaffung und im darauffolgenden Jahre eine Sonderabschreibung bis zu 50% der Anschaffungskosten neben der normalen Abschreibung nach § 7 vornehmen. Die Sonderabschreibung darf DM 100.000 nicht überschreiten.

§ 7b Erhöhte Absetzungen für Wohngebäude

Für nach dem 31.12.1952 errichtete und zu mehr als 66 2/3% Wohnzwecken dienende Gebäude ist anstelle der normalen Abschreibung nach § 7 im Jahr der Herstellung und im darauffolgenden Jahr eine Abschreibung von 10% und in den folgenden 10 Jahren eine solche von 3% zulässig.

§ 7c Förderung des Wohnungsbaues

Hierfür dürfen unverzinsliche, in 10 Jahren zu tilgende Wohnungsbaudarlehen in der Bilanz mit dem abgezinsten Wert - anstelle des Nennwertes - gezeigt werden. Darüber hinaus darf im Jahre der Hingabe ausserhalb der Bilanz ein Betrag von 25% des Darlehens vom Gewinn abgesetzt werden. Vor dem 1.1.1955 brauchten nach § 7c alter Fassung

Wohnungsbaudarlehen in der Bilanz überhaupt nicht ausgewiesen werden.

§ 7d Bewertungsfreiheit für Schiffe

Diese Vorschrift ähnelt dem § 7b. Die neben den Normalabschreibungen zulässige Sonderabschreibung beträgt je 15% in den ersten beiden Jahren.

§ 7c Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude

Die in § 7a aufgeführten Personen haben die Möglichkeit, für die genannten, vor dem 1.1.1957 fertiggestellten Baulichkeiten im Jahr der Herstellung und im darauffolgenden Jahr neben der Abschreibung nach § 7 eine Sonderabschreibung von 10% der Herstellungskosten vorzunehmen.

Neben diesen Vorschriften des EStG gibt es noch eine Reihe weiterer Sonderabschreibungsmöglichkeiten, z.B. § 36 Investitionshilfegesetz und das Grenzlandförderungsprogramm. Allen diesen Sondervergünstigungen gemein ist aber die Bestimmung, dass sich die Abschreibungen in den auf die Sonderabschreibung folgenden Jahren nach dem dann vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer bemisst.

2. Ordnungsmässigkeit der Buchführung

Durch den besonderen Hinweis in § 5 EStG werden die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung zur wesentlichen Voraussetzung für die steuerliche Gewinnermittlung. Obwohl dieser Hinweis nur in § 5 EStG, nicht aber in § 4 EStG enthalten ist, sind nach herrschender Meinung die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung nicht nur von den Steuerpflichtigen zu beachten, die den steuerpflichtigen Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, sondern von allen Unternehmen, die ihren Erfolg durch Vermögensvergleich feststellen.¹⁾

1) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht
Düsseldorf/München 1950 S.60

ormelle Ordnungsmässigkeit liegt vor, wenn die
chführung den handelsrechtlichen Vorschriften,
sbesondere den § 38 ff. HGB entspricht. Die
tR 1955¹⁾ bestimmen in Abschnitt 29 weiter,
ess auch die Beachtung der Vorschriften der §§
5, 129, 131-133 AktG und der §§ 41 und 42 des
bH-Ges für die Ordnungsmässigkeit der Buch-
hrung erforderlich sei.

terieell ordnungsmässig ist die Buchführung,
nn sämtliche Geschäftsvorfälle vollzählig und
i ihrer richtigen Wirkung auf Gewinn und Verlust
abucht wurden.

s Handelsrecht verlangt neben der Beachtung
r an sich geringen Zahl von gesetzlichen Vor-
chriften die Berücksichtigung der Gepflogenheiten
enes ehrbaren, pflichtbewussten Kaufmanns, die
fgrund einer steten Entwicklung entstanden sind.
r solche Gepflogenheiten können allerdings als
rundsätze ordnungsmässiger Buchführung ange-
rochen werden, die auf allgemeiner und gleich-
rmiger kaufmännischer Übung beruhen.²⁾ Wie
er van der Velde³⁾ mit Recht feststellt, ge-
eren steuerliche Vorschriften nicht zu den Grund-
ätzen ordnungsmässiger Buchführung. Diese Ge-
flogenheiten könnten nur den Anschauungen des
aufmännischen Lebens entnommen und nicht durch
enen fiskalischen Befehl geschaffen werden.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht

hließlich sei noch die vom RFH in ständiger
chtsprechung entwickelte und im Steuerrecht zum
griff gewordene wirtschaftliche Betrachtungs-
eise erwähnt. Sie gewinnt nicht nur in der

H BStBl 1956, I S.75

V Van der Velde, Kurt, Einheitsbewertung des
Betriebsvermögens und Betriebswirtschaftslehre,
ZfhwF 1954, S.273

V Van der Velde, Kurt, aaO., S.273

Gesetzgebung, sondern auch in der Gesetzesauslegung und in der Tatbestandsbeurteilung zunehmende Bedeutung, ja sie ist ein Teil der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften. Das Wesen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt darin, Tatsachen und Gesetze nicht nach formaljuristischen, bürgerlich-rechtlichen Rechtsbegriffen zu beurteilen, sondern nach ihrer wirtschaftlichen Tragweite.

Während sich im Bereich der Gesetzgebung die wirtschaftliche Betrachtungsweise als finanzwissenschaftliches Problem darstellt, mit dem sich insbesondere die moderne Steuerwirkungslehre befaßt, hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich der Rechtsanwendung eine gesetzliche Verankerung als Auslegungs- und Beurteilungsnorm in der Generalklausel des § 1 StAnpG¹⁾ gefunden: " der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze sind zu berücksichtigen." Das Postulat bezieht sich auf die Auslegung der Steuergesetze und auf die Beurteilung von Tatbeständen. Man mag sich an dem Wort Tatbestandsbeurteilung stoßen, über die Notwendigkeit aber, daß der Tatbestand zum Zweck der Subsumtion unter eine gesetzliche Bestimmung einer rechtlichen Qualifikation bedarf, kommt man nicht herum, schon gar nicht im Bilanzsteuerrecht.

4. Handelsbilanz - Steuerbilanz²⁾

Da bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG von der Handelsbilanz auszugehen ist und der weitest- aus größte Teil der Unternehmen eine Handelsbilanz erstellt, kommt auch dem Verhältnis von

1) RGBI I 1934, S. 925

2) Vgl. Hertlein/Meisner, Abschluß und Prüfung der Unternehmungen, 3. Auflage, Leipzig 1942
S. 21

Handelsbilanz und Steuerbilanz im Rahmen unserer Untersuchung eine besondere Bedeutung zu.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß das Handelsrecht unter Gewinn im allgemeinen das versteht, was der Unternehmer nach Ablauf eines Wirtschaftsabschnittes, ohne Schädigung des Unternehmens für private Zwecke entnehmen oder was das Unternehmen an die Gesellschafter verteilen kann. Der einkommensteuerliche Gewinnbegriff unterscheidet sich vom handelsrechtlichen durch seine wesentlich strengeren Bewertungsvorschriften. Der steuerliche Gewinn soll der wirkliche Gewinn sein. Daher muß bei der Gewinnermittlung für Vollkaufleute (§ 5 EStG) die Handelsbilanz den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes angepaßt werden. Dadurch entsteht die Steuerbilanz. Voraussetzung für die Steuerbilanz ist demnach immer das Vorhandensein einer Handelsbilanz; es gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bzw. der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz. Dieser Grundsatz führt zu einer Einschränkung in der Inanspruchnahme der steuerlichen Bewertungswahlrechte, denn ein niedrigerer Ansatz in der Steuerbilanz ist nur dann zulässig, wenn auch in der Handelsbilanz der niedrigere Wert ausgewiesen worden ist. Das Unternehmen muß in der Steuerbilanz den Ansatz gegen sich gelten lassen, der in der Handelsbilanz ausgewiesen ist. Durchbrochen wird aber der Maßgeblichkeitsgrundsatz dann, wenn die Wertansätze in der Handelsbilanz gegen die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verstossen.

Damit ist die Steuerbilanz an sich keine besondere Bilanz, sondern eine den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften angepaßte Handelsbilanz und zwar auch dann, wenn der Steuerbilanz wegen der hohen Steuersätze oder aus anderen Gründen,

z.B. wegen der Verwendung als Kreditunterlage¹⁾ eine grössere Bedeutung beigemessen wird als der Handelsbilanz. "Ein Eigenleben hat die Steuerbilanz allerdings dort, wo es sich um Wertansätze handelt, die sich auf Jahre hinaus auswirken,"²⁾ weil dann die Erfassung der Abweichungen von der Handelsbilanz in einer besonders erstellten Steuerbilanz zweckmässiger ist. Trotzdem bleibt aber die Abhängigkeit unberührt.

Aus dem Nebeneinander von Handels- und Steuerbilanz ist immer wieder die Forderung nach einer Vereinheitlichung, nach einer Einheitsbilanz entstanden. Nach Schmidt,³⁾ der in seinem Vereinheitlichungsdrang am weitesten gegangen ist, sind sowohl Scherpf⁴⁾ als auch Gödde⁵⁾ der Auffassung, dass diese Forderung erfüllbar sei. Den einzigen Hinderungsgrund sieht Scherpf in dem nicht auf die Dauer aufrechtzuerhaltenden, aus dem Wirtschaftsrecht des Individualismus stammenden Gläubigerschutz. "Lässt man den Gedanken der Bilanz als Gläubigerschutz fallen, so besteht kein grundsätzliches Hindernis mehr, dass Handels- und Steuerbilanz übereinstimmen." Nach Berücksichtigung der von Scherpf vorgeschlagenen

-
- 1) Vgl. Hertlein, Adolf, Bilanzreform und Leistungsrechnung, Elektrotechnik und Elektrotechnischer Anzeiger, Pössneck (Thür). 1943, S. 7
 - 2) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht Düsseldorf/München 1950, S. 52
 - 3) Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, unv. Nachdruck der 3. Aufl., Wiesbaden 1951, S. 362
 - 4) Scherpf, Peter, Handelsbilanz- Steuerbilanz Berlin 1941
 - 5) Gödde, Ernst, Handelsbilanz-Steuerbilanz, StW 1948, Sp. 219 und 299 ff; Handels- und Steuerbilanz oder Einheitsbilanz, Kölnische Zeitung v. 30./31.3.1944

Reformmaßnahmen müsste die Einheitsbilanz "auch eine betriebswirtschaftlich richtige Bilanz sein." Gödde will das Ziel der Einheitsbilanz durch eine Vereinheitlichung der Bilanzzwecke, durch Schaffung gleicher Eröffnungsbilanzen und insbesondere durch die Beseitigung der stillen Rücklagen erreichen. Neben der Einheitsbilanz wird gleichzeitig eine Vereinfachung der Prüfung und der Rechtsprechung erreicht.

Au diesen Bestrebungen hat auch Kosiol¹⁾ Stellung genommen und gefordert, dass der Gläubigerschutzgedanke tatsächlich aus dem Bilanzdenken fortgelassen werden muß, weil "eine gemeinwirtschaftlich ausgerichtete Handelsbilanz unbedingt den tatsächlich erzielten Erfolg des abgelaufenen Jahres zu ermitteln" hat. Kosiol stimmt in vielen Fragen mit Gödde überein, ist aber entschieden gegen die Aufgabe der Handelsbilanz. Sie müsse als rechnerisches Hilfsmittel der Unternehmensführung erhalten bleiben, da sie als Periodenabgrenzung durch kein anderes Instrument ersetzt werden könne. Sie dürfe unter keinen Umständen den steuerlichen Zielsetzungen, die auf Wirtschafts- und finanzpolitischen Grundsätzen basieren und damit den betriebswirtschaftlichen Bestrebungen diametral gegenüberstehen, geopfert werden. Eine Auslieferung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz bedeutet die widernatürliche Umkehrung eines natürlichen Verhältnisses bei beiden Bilanzen."²⁾ Die Steuerbilanz würde auf

Kosiol, Erich, Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung? StW 1949, Sp.125 ff
Kosiol, Erich, aaO., S.133; vgl. auch Kalveram, Wilhelm, Ein Weg zur Bilanzvereinheitlichung, Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung v. 25.7.1947 und Kosiol, Erich, Problematik der Einheitsbilanz, Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung v.6.2.1948

Jahrzehnte hinaus durch fiskalische Belange geformt werden und die Handelsbilanz dürfe diesen Einflüssen nicht folgen, wenn sie nicht ihre Sinnhaftigkeit aufgeben will. Die einzige Möglichkeit zur Beseitigung der mit dem Nebeneinander von Handels- und Steuerbilanz zusammenhängenden Schwierigkeiten und erheblichen Mehrarbeiten sieht Kosiol in einer weitestgehenden Angleichung beider Bilanzen.

Noch bedeutender erscheinen uns die Einwendungen von Hertlein¹⁾ gegen die Bestrebungen zur Heranziehung der Steuerbilanz als Einheitsbilanz. Ohne Zweifel besteht die Hauptschwierigkeit darin, "daß die Feststellung der Steuerbilanz in ihrer endgültigen Form von der Mitwirkung der Steuerbehörden abhängt, also der Unternehmung selbst entzogen ist." Die endgültige Verabschiedung der Bilanz müßte bis zur nächsten steuerlichen Betriebsprüfung hinausgeschoben werden, was u.U. bis zu drei Jahren dauern kann. Eine stetige Bilanzberichtigung wäre die Folge, weil nach den bisherigen Erfahrungen die Steuerbehörden auch künftighin an den vorgelegten Bilanzen etwas auszusetzen hätte. "Es darf auch nicht übersehen werden, daß ein Ersatz der Handelsbilanzen durch die Steuerbilanzen einen Bruch in der Bilanzstetigkeit bedeuten und den Unternehmungen die Möglichkeit bieten würde, in der Handelsbilanz bereits abgeschriebene Beträge noch einmal abzusetzen."

1) Hertlein, Adolf, Bilanzreform und Leistungsrechnung, Elektrotechnik und Elektrotechnischer Anzeiger, Pössneck (Thür), 1943 S.7

III. Teil

Das Verhältnis der Steuerbilanz zu den einzelnen Bilanzlehren

Von den im I. Teil behandelten Bilanzlehren muss - wie schon angedeutet - die totale Bilanz nach Courtois der statischen und die pagatorische Bilanz nach Kosiol der dynamischen Lehre zugeordnet werden. Für unsere Untersuchung bleiben daher neben den Hauptlehren nur die eudynamische Bilanzlehre von Sommerfeld, Riegers nominale Bilanz und die Einheitsbilanz von Sewering. Durch die Tatsache, dass die Steuerbilanz als Wertmassstab nur die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und in Ausnahmefällen den niedrigeren Teilwert kennt, ist an sich schon klargelegt, dass alle Bilanztheorien, die höhere oder niedrigere Wertansätze fordern, die steuerliche Gewinnermittlung nicht beeinflussen konnten. Dies trifft insbesondere für die organische und eudynamische Bilanzlehre sowie für die Einheitsbilanz zu. Auf Einzelheiten der Nichtanwendbarkeit dieser Lehren werden wir im folgenden noch eingehen, während wir auf die Bedeutung der von Hertlein aufgestellten Bilanztheorie am Schluss dieser Arbeit zurückkommen werden.

1. Das Verhältnis zur eudynamischen Bilanz

Die durch die überspannte Vorsicht von Sommerfeld notwendigerweise entstehenden stillen Reserven grössten Ausmasses sind gerade das, was der Fiskus nicht anerkennen kann und will und was eigentlich zur Steuerbilanz geführt hat. Ein weiterer Grund für die Einflusslosigkeit der eudynamischen Bilanzlehre auf die Steuerbilanz liegt darin, dass sie nicht nur den

Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung widerspricht, sondern auch mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht in Einklang zu bringen ist. Auch die noch zu behandelnden, in der Steuerbilanz zulässigen Sonderabschreibungen und Bewertungsfreiheiten, die an sich eudynamischen Forderungen entsprechen, können nicht als Auswirkung dieser Lehre angesehen werden. Diese Massnahmen waren nicht darauf abgestellt, die Unternehmungen zu stärken, sondern sind ausschliesslich volkswirtschaftspolitisch bedingt. Sie waren darüber hinaus ein Rückschritt in den Bemühungen auf Herbeiführung einer genauen Periodenabgrenzung. Es war nicht erforderlich, diese Vergünstigungen in die Form von Gewinnermittlungsvorschriften zu kleiden. Man hätte dafür ebenso gut Tarifvergünstigungen schaffen können.

2. Das Verhältnis zur nominalen Bilanz

Die Riegersche Auffassung, daß der Erfolg einer Unternehmung erst nach deren Liquidation feststellbar sei und es daher dem Unternehmer für die Zwischenabschlüsse überlassen bleiben müsse, mit welchem Wert er seine Vermögensgegenstände, Forderungen und Schulden ansetzt, widerspricht nicht mehr als allen Grundsätzen, deren Beachtung für die Erstellung der Handels- und Steuerbilanz unabdingbare Voraussetzung ist. Vielleicht, daß damit noch dem ohnehin immer mehr in seiner Bedeutung zurücktretenden Gläubigerschutzgedanken Rechnung getragen wird. Weder die Grundsätze der genauen Periodenabgrenzung, des Bilanzenzusammenhanges, des Realisationsprinzips der Gleichmässigkeit der Besteuerung, noch finanzpolitische Rücksichten finden Beachtung. Die Riegersche Lehre ist damit konzeptionslos und auf einer solchen Lehre läßt sich keine Besteuerung, schon gar keine gleichmässige, aufbauen. Es bedarf damit keiner weiteren Begründung dafür, daß auch sie für das Steuerrecht in keiner

ise richtungsweisend war.

Die einzige Übereinstimmung der Riegerschen Bilanzlehre mit dem Steuerrecht ist in dem Festhalten am Nominalismus zu erblicken, denn auch das Steuerrecht vertritt gegenüber den betriebswirtschaftlichen Forderungen auf Nichtversteuerung der Scheingewinne die Ansicht 1 Mark = 1 Mark.

Damit muß sich unsere Untersuchung auf die Hauptfragen beschränken. Wenn wir dabei zunächst die Frage nach dem Einfluß der organischen Tageswertbilanz prüfen, so ist darin kein Werturteil zu erblicken. In der Reihenfolge unserer Untersuchungen sollen lediglich die einfach oder schnell zu beantwortenden Fragen den Vorrang haben.

1. Organische Tageswertbilanz und Steuerbilanz

Es sind drei Gründe der Gleichmässigkeit der Besteuerung das Steuerrecht im wesentlichen an dem Grundsatz 1 Mark = 1 Mark festhalten, da ansonsten die steuerpflichtigen, die ihre Einkünfte nicht durch Aufstellung einer Bilanz ermitteln, insbesondere die Bezieher von Arbeits-, Kapital- und Renteneinkünften, benachteiligt würden. Es ist unmöglich bei Ermittlung dieser Einkünfte die Geldwertschwankungen zu berücksichtigen. Ähnlich wegen der Dinge bei den Preisschwankungen, die von der Warensseite her kommen. Die Finanzwirtschaft käme in Unordnung, wollte man bei einer Erhöhung der Einkommen infolge gestiegener Lebenshaltungskosten die Einkommensteuersätze für nicht bilanzmässig ermittelte Einkünfte entsprechend herabsetzen oder deren Progression mildern.

Das Steuerrecht muß auch an der Versteuerung der Veräußerungsgewinne festhalten. Das Mehr des Veräußerungserlöses über die Anschaffungskosten trägt nicht in allen Fällen mit Geldwertschwan-

kungen oder Preissteigerungen zusammen. Es ist zum grössten Teil Entgelt für die Unternehmer-tätigkeit. Wo liegt z.B. die Grenze zwischen Wertänderung und Gewinn, wenn es vorher dem Unternehmen gelang, die veräusserten Gegenstände aus irgendwelchen Gründen zu besonders niedrigen Preisen zu erwerben? Der Tagesbeschaffungswert mag für vertretbare Sachen leicht zu ermitteln sein. Bei Gebäuden und Spezialmaschinen ist das bestimmt nicht einfach. Es bleibt nur die Möglichkeit der Schätzung und da stehen sich die Interessen des Fiskus und der Unternehmung diametral gegenüber. An dieser Stelle begännen die Schwierigkeiten, wollte man organische Bilanzierungsgrundsätze für die steuerliche Gewinnermittlung heranziehen.

Das Steuerrecht muss daher im allgemeinen sowohl an der Versteuerung der Preissteigerungsgewinne, die ja auch Konjunkturgewinne sein können, als auch an der Versteuerung der Veräusserungsgewinne festhalten. Diese Gewinne weist die organische Bilanz nicht oder nicht in allen Fällen aus. Sie bietet weiterhin die Möglichkeit, Teile des steuerlichen Gewinns überhaupt zu verbergen. Nehmen wir an, ein Unternehmen hat eine nicht dringend erforderliche Spezialmaschine in der letzten Bilanz mit DM 10000 zu Buche stehen und weiss, dass diese im kommenden Geschäftsjahr mit DM 15000 einem Geschäftsfreund verkauft werden soll. Obwohl weder eine Geldwertsenkung noch eine Preissteigerung eingetreten ist, wird diese Maschine in der nächsten Bilanz mit DM 15000 angesetzt. Gleichzeitig werden DM 5000 auf Wertänderungskonto gebucht. Beim Verkauf im kommenden Geschäftsjahr ergibt sich kein Veräusserungsgewinn, weil dann Buchwert und Entgelt gleich sind. Der Steuerbehörde dürfte es kaum möglich sein, zum letzten Bilanzansatz Stellung zu nehmen, weil die Steuerbeamten den richtigen Tage

beschaffungswert kaum im allgemeinen und schon gar nicht für eine Spezialmaschine beurteilen könnten.

Noch größer wären die Schwierigkeiten beim Umlaufvermögen, weil hier die wiederbeschaffungskosten der einzelnen Umsatztage massgebend sein sollen, also für verschiedene Zeitpunkte, die mitunter mehrere Monate vor dem Abschlußzeitpunkt liegen können.

Durch die organische Bilanzierung bleiben weiterhin Bewertungsirrtümer "zementiert," sie werden nicht wie bei der statischen und dynamischen Bilanzierung in kommenden Jahren ausgeglichen. Es ist ausserdem zu beachten, daß nicht nur von Seiten des Fiskus Widerstände gegen die Anwendung organischer Grundsätze für die steuerliche Gewinnermittlung geltend gemacht würden. Auch die Unternehmungen wären gegen deren Anwendung, weil bei Preissenkungen der Scheinverlust als Vermögenswertänderung den steuerpflichtigen Gewinn nicht beeinflussen würde. "Wenn gar in einem Betrieb die Verkaufspreise den Wiederbeschaffungspreisen nur zögernd folgen, käme bei steigenden Preisen ein geringerer, bei fallenden ein grösserer Gewinn heraus als bei gleichbleibenden Preisen."¹⁾

Der Reichsfinanzhof hat daher die Anwendung der organischen Tageswertbilanz für das Steuerrecht in seinem Urteil I A 254/30 vom 22.10.1931²⁾ - allerdings ohne Angabe näherer Gründe - abgelehnt.

An dieser Stelle wäre entsprechend dem Grundgedanken der organischen Bilanzlehre das Problem

(1) Mirre/Dreutter, Körperschaftssteuergesetz, München/Berlin 1939, S.243

(2) RStBl 1932, S.22

der Vermeidung der Scheingewinne durch die Bildung eiserner Bestände für das Vorratsvermögen zu erörtern. Die Beseitigung von Scheingewinnen und damit die Erhaltung der Substanz durch eine bestimmte Bewertung entspricht u.E. organischen Gedanken, auch wenn Schmidt diese Frage in der "Organischen Tageswertbilanz" nicht besonders behandelt hat.¹⁾ Da aber Schmalenbach den Begriff des eisernen Bestandes und dessen Bewertung mit der ersten und zweiten Auflage seiner "Dynamischen Bilanz" in das Bilanzwesen eingeführt hat, wird die Eiserne-Bestandsbewertung üblicherweise als Teil der dynamischen Bilanzauffassung betrachtet. Dagegen ist die Vermeidung oder Milderung von Scheingewinnen durch Bildung einer Preissteigerungsrücklage mit Rücksicht auf die Verpflichtung zur allmählichen Auflösung - also wegen der Verteilung der Last auf mehrere Jahre - dynamischer Natur, obwohl diese Möglichkeit vielfach als Einfluss organischer Gedankengänge bezeichnet wird.

Da beide Probleme eng zusammenhängen und die Vorratsbewertung in der Literatur nur im Zusammenhang mit der dynamischen Bilanzlehre behandelt wird, wollen auch wir die Behandlung dieser Probleme in den Abschnitt über das Verhältnis zwischen Steuerbilanz und dynamischer Bilanz verlegen.

Sieht man von der nur in beschränktem Umfang und nur für einen begrenzten Zeitraum zugelassenen Bewertung der gebundenen Vorräte zu einem Festpreis ab, so gibt es keine Forderung der organischen Bilanzauffassung, die im Steuerrecht Aufnahme gefunden hätte.

1) Vgl. Henzel, F., Gegenwartsproblem im Lichte der organischen Bilanzlehre, ZfB 1952, S.135

man verschiedentlich¹⁾ festgestellt wird, daß die Durchbrechung des Bilanzzusammenhanges anlässlich der Erstellung der DM-Eröffnungsbilanz die Auswirkung der organischen Bilanzlehre darstelle, nach welcher "die Werte der Schlußbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Anfangsbilanz des laufenden Wirtschaftsjahres zu korrigieren" seien, so kann dieser Auffassung nicht gefolgt werden. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß bei Schmidt keineswegs eine Korrektur der Schlussbilanzwerte in der Anfangsbilanz erfolgt. "Bezüglich der Bilanzidentität zwischen Schluss- und Eröffnungsbilanz zeigen sich keinerlei Differenzen gegenüber den Anschaffungswertanlagen."²⁾ Die Durchbrechung der Bilanzkontinuität bei Erstellung der DM-Eröffnungsbilanz entspricht vielmehr den Forderungen Hertleins,³⁾ die die Auffassung vertritt, daß die Kontinuität nicht gestatte, "später auftretende Unrichtigkeiten (nachträgliche Steuerveranlagungen, Auswirkung von Gesetzen mit rückwirkender Kraft) nachträglich in der früheren Jahresrechnung richtig zu stellen." Dieser Grundsatz müsse daher - zumindest in den internen Erfolgsrechnungen - immer dann aufgegeben werden, wenn die gesetzlich bedingten Unrichtigkeiten einer Bilanz zu falschen Ergebnissen führen. Die letzten Reichsmarkanlagen waren wegen der seinerzeitigen Währungsverhältnisse und einiger Kontrollratsgesetze⁴⁾ brauchbar geworden. Es mußte also bei Einfüh-

Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, Düsseldorf/München 1950, S.97

Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, 2. Aufl. Neudruck der 3. Aufl., Wiesbaden 1951, S.280

Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.103

Vgl. z.B. Art. VIIIc KRG 12

rung der D-Mark entsprechend den Grundsätzen der internen Erfolgsrechnung auch in den gesetzlich Jahresbilanzen mit neuen Werten begonnen werden damit wieder einigermaßen brauchbare Ergebnisse ausgewiesen werden konnten.

4. Das Verhältnis zur Einheitsbilanz

Da die Einheitsbilanz von ähnlichen Gedankengängen beherrscht ist wie die organische Tageswertbilanz, konnte auch jene aus den gleichen Gründen für die steuerliche Gewinnermittlung nicht herangezogen werden.

Die Hauptschwierigkeiten einer evtl. Anwendung der Seweringschen Theorie für die steuerliche Erfolgsermittlung würde aber auf jeden Fall die von dieser Lehre geforderte Warenbewertung bereiten. Während nach der organischen Bilanz sämtliche Preisveränderungen dem Wertänderungskonto zugeführt werden sollen, will Sewering nur Preissteigerungen wertberichtigen. Preissenkungen dagegen sollen zu Lasten des Erfolges gebucht werden, d.h. das Finanzamt soll nur am Verlust, nicht dagegen am Gewinn beteiligt werden.

Ebenso ist die die Einheitsbilanz charakterisierende relative Bewertung, die wechselnde Anwendung statischer und dynamischer Grundsätze für die steuerliche Gewinnermittlung ungeeignet, weil es an einer genau markierten Grenze zwischen gesunden und kranken Unternehmungen fehlt und damit in die Diskussionen zwischen den Finanzbehörden und Steuerpflichtigen unlösbar Meinungsverschiedenheiten hineingetragen würden. Ausserdem muß eine Unternehmung, der es nicht besonders gut geht, auch nicht gleich krank sein. Dazwischen liegen mehrere Übergangsstadien, für die uns Sewering keine klar herausgearbeiteten Bewertungsgrundsätze gegeben hat.

Das Wahlrecht beim Ansatz der Rechnungsabgrenzungsposten ist ein weiterer Grund für die Unbrauchbarkeit der Einheitsbilanz im Steuerrecht.

Schließlich muß noch die Berichtigung früherer Abschreibungsfehler erwähnt werden. Die Unternehmungen wären nicht damit einverstanden, daß eine Nachholung der in früheren Jahren zu gering bemessenen Abschreibungen erfolgsneutral dem Wertberichtigungskonto belastet werden soll. Zur Vermeidung dieses steuerlichen Nachteils wären alle Unternehmungen bestrebt, die Abschreibungen zunächst etwas reichlicher zu bemessen, um nach erfolgswirksamer Richtigstellung wieder normale Abschreibungen vornehmen zu können. Die Folge davon wäre ein zu geringer Gewinn.

5. Statische Bilanz - Steuerbilanz

Der klare Wortlaut der §§ 4-6 EStG spricht zunächst dafür, daß die Steuerbilanz entsprechend den vermögensrechnerischen Grundsätzen der statischen Lehre zu erstellen ist.

Aber schon allein aus dem Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung in § 5 EStG wird vielfach geschlossen, daß sich das Steuerrecht für die Ermittlung des Gewinnes an die dynamische Bilanzauffassung anlehnt. Die nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung erstellte Bilanz sei eine Erfolgs- und keine Vermögensbilanz. Insbesondere van der Velde¹⁾ ist der Auffassung, daß die dynamische Bilanzauffassung "geradezu zum Ausdruck der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung geworden" sei. Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens würden andere Vorschriften gelten. Die steuerliche

1) Van der Velde, Kurt, Rückstellungen für die unterlassenen Instandhaltungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz, ZfhwT., N.F. 1949, S.159

Gewinnermittlung sei damit nicht nach den Grundsätzen der statischen Bilanzauffassung, sondern nach denen der dynamischen Lehre orientiert.

Zuzugeben ist, daß sich in der Betriebswirtschaftslehre in immer stärkerem Masse "ein unwiderstehlicher Zug von der statischen zur dynamischen, von der finanzkaufmännischen zur innerbetriebswirtschaftlichen Abrechnungsmethode"¹⁾ geltend macht und daß damit auch die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung stark beeinflußt werden. Daß aber das Steuerrecht unter den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung ausschließ-lich dynamische Grundsätze verstanden wissen will, dürfte doch zumindest zweifelhaft sein. Schmalenbach gibt bei der Behandlung der Bewertung der spekulativen Vorräte selbst zu, daß sich seinen Forderungen die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung in den Weg stellen, "die nun einmal das Realisationsprinzip angewendet wissen wollen."²⁾ Wenn die oben erwähnte Ansicht zu Recht bestünde, dann wären die Forderungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf Anerkennung dynamischer Grundsätze im Steuerrecht bezüglich der Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, der degressiven Abschreibung und dergl. mehr, vollkommen überflüssig. Die Anerkennung dieser Rückstellungen wäre unter diesen Umständen eine Selbstverständlichkeit, es sei denn, daß der Begriff "Ordnungsmässigkeit der Buchführung" mehrere Auslegungen zulässt. Hoffmann³⁾ und Gnam⁴⁾ lehnen es auch ab, dynamis

1) Littmann, Eberhard, in "Die Steuer" 1948, Sp. 240

2) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S. 179

3) Hoffmann, Die dynamische Bilanz in der Rechtsprechung des OFH und des BFH, Neue Betriebswirtschaft 1952, S. 21

4) Gnam, Arnulf, Ist die "Steuerbilanz" eine dynamische Bilanz? StW 1956, Sp. 243

che Bilanzierungsmethoden als Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung zu betrachten. "Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung müssen, schon aus Gründen des Gläubigerschutzes, mehr auf Liquidität des Unternehmens als darauf Bedacht nehmen, daß, ohne Rücksicht auf die Liquidität, das nach Rentabilitätsgesichtspunkten richtige Ergebnis ausgelesen wird. Das Ergebnis der Handelsbilanz ist in der Regel niedriger als das Ergebnis einer dynamischen Bilanz. Die Grundsätze der dynamischen Bilanzierung widersprechen dem Gläubigerschutzgedanken und können daher nicht Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung nach Handelsrecht sein."¹⁾ Die Steuerliteratur, die im Anschluß an die Reinhardtsche Steuerreform im Jahre 1934 erschienen ist, zeigt ganz deutlich, daß die von der Handelsbilanz abhängige Steuerbilanz eine statische, eine Vermögensbilanz ist. So sprechen Mirre/Dreutter²⁾ ausschließlich von einer "Vermögensübersicht," in der links der Besitz, die künftigen Gegenstände, und rechts die Schulden, die ungünstigen Gegenstände, ausgewiesen werden. In beiden wird neben der organischen Bilanzlehre auch Schmalenbachs dynamische Bilanz als für die steuerliche Gewinnermittlung unbrauchbar abgelehnt, allerdings mit der seltsamen, schon eingangs erwähnten Begründung, daß den Steuerbeamten an Denken im Sinne Schmalenbachs nicht zugemutet werden könne. Außerdem wird darauf hingewiesen, daß sich die "Rücklagenbildung" für wahrscheinliche Verluste vom Standpunkt der Vermögensbe-

Gnam, Arnulf, Ist die "Steuerbilanz" eine dynamische Bilanz? StW 1956, Sp.243
Mirre/Dreutter, Körperschaftsteuergesetz, München/Berlin 1939, S.231

wertung nicht begründen lasse.¹⁾ Auch Littmann²⁾ sieht in der Steuerbilanz eine statische Bilanz, in der als Aktivum nur das ausgewiesen werden könne, was einen Verkaufswert hat und als Passivum nur das, was das Aktivvermögen belaste.

Von entscheidender Bedeutung für die Frage, ob die Steuerbilanz eine statische Bilanz ist, sind die Ausführungen in dem stark umstrittenen Urteil des OFH vom 28.2.1948 I 10/47.³⁾ In der diesem Urteil zugrunde liegenden Rechtsbeschwerde wurde die steuerliche Anerkennung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen unter Bezugnahme auf die Auffassung von Veiel⁴⁾ gefordert. Der Rechtsbeschwerde wurde der Erfolg u. mit folgender Begründung versagt:

"Das Einkommensteuergesetz (EStG) sieht als Gewinn den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Anfang und am Schluß des Wirtschaftsjahres an. Diese Bestimmung des § 4 Abs.1 Satz 1 EStG 1934 gilt auch bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG. Der Ermittlung des Betriebsvermögens dienen die Bilanzen. Sie haben die dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter nach bestimmten Regeln zu gruppieren und ihre Werte einander gegenüberzustellen. Die Verrechnung der positiven und negativen Werte führt zum Ausweis des Betriebsvermögens. Für die Wertansätze hat das Einkommensteuergesetz die Bestimmungen in seinen §§ 6 und 7 getroffen, die auch für die Gewinnermittlung nach § 5 Geltung haben. Die Grundsätze der dynamischen Bilanz,

- 1) Mirre/Dreutter, Körperschaftsteuergesetz, München/Berlin 1939, S.240
- 2) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, Düsseldorf/München 1950, S.44
- 3) BFMBI 1948, S.70
- 4) Veiel, Otto, StW 1944, Sp.144

die, von den Geldposten abgesehen, Ausgaben und Einnahmen, Aufwendungen und Leistungen zur Ermittlung des Erfolges gruppiert und verrechnet (Schmalenbach S.120; 6.Aufl., der Verf.) können hierbei nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Bestimmungen nicht in Widerspruch stehen."

Dieses Urteil des obersten Steuergerichtes¹⁾ aus neuester Zeit unterstreicht die Tatsache, daß das Einkommensteuergesetz die Bilanz auf die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter gründet. "Alle Bilanzansätze müssen deshalb daraufhin geprüft werden, welches Wirtschaftsgut durch den Ansatz dargestellt wird und ob für dieses Wirtschaftsgut die Bewertungsbestimmungen des Einkommensteuergesetzes Beachtung gefunden haben."²⁾ Dabei sei für den Begriff des Wirtschaftsgutes nicht von den bürgerlich-rechtlichen Begriffen Gegenstand, Sache oder Recht auszugehen; entscheidend sei vielmehr die Frage, ob ein Gut vorliege, das selbständig bewertungsfähig ist, wobei der Fälligkeit einer Forderung oder Verpflichtung keine Bedeutung zukomme. Eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen sei aber kein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, sie könne vielmehr nur zusammen mit dem entsprechenden Wirtschaftsgut auf der Aktivseite der Bilanz betrachtet werden. Beide Werte zusammen dürften aber nicht geringer sein, als der Anschaffungswert gem. § 6 EStG abzüglich der Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG.

Der RFH hat noch vorher in seinen Urteilen VI 382/41³⁾ vom 14.1.1942 und VI 333/42⁴⁾ vom

1) Der OFH war in der Zeit nach dem Zusammenbruch bis 1950 der Vorgänger des nunmehrigen BFH

2) OFH im Urteil vom 28.2.1948 I 10/47 U-BFABl 1948, S.70

3) RStBl 1942, S.183

4) RStBl 1943, S.618

2.6.1943 entschieden, daß steuerlich anzuerkennende Rückstellungen nur für echte Schuldverpflichtungen zulässig seien, die auf einer Rechtsbeziehung zu einer dritten Person beruhen. "Die Nachholung der Reparaturen ist aber eine wirtschaftliche Verpflichtung des Unternehmens gegen sich selbst."¹⁾

Der OFH hat zwar in der Entscheidung vom 28.2.1948 ebenso wie in seinem Urteil I 174/43 vom 22.6.1949²⁾ die Voraussetzung einer Rechtsbeziehung zu einem Dritten für die Zulassung von Rückstellungen nicht mehr gefordert, - was an sich einen Schritt weg von der statischen Auffassung darstellt - er hat aber auch im Urteil vom 22.6.1949 das Vorhandensein eines bewertungsfähigen Wirtschaftsgutes gefordert und damit sein vermögensrechnerisches Denken beibehalten.

Aufgrund der genannten Urteile kann trotz teilweise gegenteiliger Auffassungen die statische Grundeinstellung der Steuerbilanz nicht bestritten werden. Die folgende Untersuchung über das Verhältnis zwischen Steuerbilanz und dynamischer Bilanzlehre wird weiterhin ergeben, daß das Steuerrecht auch bei der Beurteilung von Einzelproblemen nicht ausschließlich dynamischen Grundsätzen Rechnung trägt. Es werden an jener Stelle noch Entscheidungen und Verwaltungsanordnungen zu erwähnen sein, die nur mit der statischen Auffassung vereinbar sind.

1) OFH-Urteil vom 28.2.1948 I 10/47 U-BFABl 1948, S.70

2) BFABl 1949, S.254; vgl. auch Hoffmann, Fritz, Der Rückstellungsbegriff der Steuerbilanz in der Rechtsprechung des obersten Finanzgerichtes, Neue Betriebswirtschaft, Beilage zum BB 1951, S.1

6. Dynamische Bilanz und Steuerbilanz

Nachdem wir nun festgestellt haben, daß die Steuerbilanz die statische Bilanzlehre zur Ausgangsgrundlage hat, vereinzelt aber - selbst von Vertretern des Steuerrechts - zwischen dynamischer Bilanz und Steuerbilanz überhaupt kein Unterschied gesehen wird,¹⁾ andere wieder die Ansicht vertreten, daß die Steuerbilanz keiner bestimmten betriebswirtschaftlichen Bilanzlehre folgt,²⁾ kommt der folgenden Untersuchung über das Verhältnis zwischen Steuerbilanz und dynamischer Bilanzauffassung im Rahmen der vorliegenden Arbeit eine entscheidende Bedeutung zu.

Unterschiede im Gewinnbegriff und in der Gewinnermittlung

Sowohl die Steuerbilanz als auch die dynamische Bilanzlehre erstreben die Ermittlung des "richtigen" Gewinns; die dynamische Bilanz als Anhaltspunkt für die Steuerung des Betriebes, wobei belanglose Ungenauigkeiten dann vernachlässigt werden können, soweit sie die Vergleichbarkeit nicht stören, also regelmässig vorkommen, die Steuerbilanz dagegen aus Gründen der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Finanzpolitik, so daß für steuerliche Zwecke auch kleinere Fehler - selbst für zurückliegende Zeiten - berücksichtigt werden müssen. Schmalenbach will einmal aufgestellte Bilanzen unverändert lassen und die Berichtigungen in der nächsten Bilanz vornehmen.

-
-) z.B.: Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanzauffassungen, DStZ 1936, S.1494
 -) z.B.: Blümich, Walter, Einkommensteuergesetz, 5. Aufl., S.169

Jenn Dornemann¹⁾ auch wesentliche Unterschiede zwischen beiden Bilanzen in der Methode der Gewinnermittlung sieht, so können wir dieser Auffassung nur beschränkt folgen. Auszugehen ist zunächst von der Tatsache, daß nach der dynamischen Lehre der Bilanz nur die Bedeutung einer Nebenrechnung zukommt, weil alle Bilanzposten transitorischen Charakter im weitesten Sinne haben. Die Bilanz ist nur als Kostenspeicher anzusehen und der Erfolg ausschließlich durch die Gewinn- und Verlustrechnung zu ermitteln. Im Gegensatz dazu ist nach einkommensteuerlichen Vorschriften der Gewinn durch einen Vermögensvergleich festzustellen. Da aber die Höhe des Erfolges von der Höhe des Bilanzansatzes und umgekehrt abhängt, kommt diesem Unterschied nur geringe Bedeutung zu. Das Ergebnis muss in beiden Fällen gleich sein, einerlei ob es durch Gegenüberstellung des Vermögens am Anfang mit dem am Ende der Wirtschaftsperiode oder durch Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des gleichen Jahres ermittelt wird. Soweit eine Bilanz nach dynamischen Grundsätzen aufgestellt wird, ist das durch Vermögensvergleich ermittelte Gesamtergebnis nicht falsch, auch wenn keine Gewinn- und Verlustrechnung vorliegt. Und da für steuerliche Zwecke im allgemeinen nur das Gesamtergebnis interessiert, nicht dessen Zusammensetzung, ist der von Dornemann herausgestellte Unterschied nur scheinbar.

Aktivierung

Nach § 6 EStG müssen "Wirtschaftsgüter," die zum Betriebsvermögen gehören, als solche in der Bilanz ausgewiesen werden. Das ergibt sich auch aus § 7 EStG. Danach kann für Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäss auf einen Zeitraum von mehr als einem

1) Dornemann, Richard, Dynamische Bilanzauffassung und Steuerbilanz, ZfhwF., N.F. 6. Jg. 1954, S. 375

Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr nur der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Derartige Wirtschaftsgüter sind also zunächst zu aktivieren und dann abzuschreiben.

Die Betonung des Wirtschaftsgutes unterstreicht zunächst die statische Grundauffassung der Steuerbilanz. Der Begriff des Wirtschaftsgutes ist jedoch für das Steuerrecht nicht nach bürgerlich-rechtlichen Vorstellungen abzugrenzen; entscheidend ist vielmehr das Vorhandensein eines Gutes, das selbständig bewertungsfähig ist. Die selbständige Bewertungsfähigkeit wird immer dann bejaht, wenn Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet wurden, wenn also Aufwand vorhanden ist, der mehreren Jahren zugute kommt und deshalb auf die Jahre der Nutzung verteilt werden muss. Bei der Frage der Aktivierung kommen sich somit die Auffassungen des Steuerrechts und der dynamischen Lehre bis auf wenige Ausnahmen sehr nahe.

Dass selbst die Voraussetzung des Vorhandenseins eines Wirtschaftsgutes für die steuerliche Gewinnermittlung gar nicht so streng gehandhabt wird, lässt sich anhand mehrerer Beispiele nachweisen. Im Urteil VI 143,144/142 vom 2.12.1942,¹⁾ das sich mit der bilanzmässigen Behandlung der Umbaukosten in Mietobjekten befasst, hat der RFH entschieden, daß die Kosten für die Anlagen auf die Dauer des Miet-(Pacht) Verhältnisses zu verteilen seien. Von einem Wirtschaftsgut wurde in diesem Urteil mit keinem Wort gesprochen und mit Recht. "Macht der Mieter oder Pächter Aufwendungen, die als Herstellungsaufwand anzusehen sind, so mag für den Vermieter (Verpächter) ein

1) RStBl 1943, S.19

neues oder wertvolles Wirtschaftsgut entstehen; für den Mieter (Pächter) entstehen zunächst jedoch nur Ausgaben, von denen er noch nicht weiss, ob sie sich rentieren."¹⁾ Nach statischen Grundsätzen wäre daher die Bilanzierung der Umbaukosten ausgeschlossen; sie kann nur mit der dynamischen Bilanzauffassung erklärt werden.

Ein weiteres Beispiel typisch dynamischer Betrachtungsweise gibt uns die Entscheidung des BFH IV 510/53 vom 25.8.1955.²⁾ Strittig war in dieser Entscheidung die Frage, ob ein Handelsvertreter seine Aufwendungen im Zusammenhang mit einem grösseren Auslandsgeschäft in dem Jahre als Betriebsausgaben behandeln könne, in dem diese angefallen sind oder ob eine Aktivierung erforderlich sei. Der BFH hat die Aktivierung mit folgender Begründung bejaht:

"Wollte man diesen Aufwand zu Lasten eines Jahres buchen, in dem die Provisionsforderung in der Bilanz nicht ausgewiesen wird, so würde für dieses Jahr sowie für das Jahr des Eingangs der Forderung ein Ergebnis errechnet, das den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht wird. Die gleiche Lage ist bei Aufnahme der Tätigkeit des Handelsvertreters gegeben. Die Aufwendungen im ersten Jahre könnten zu einem Verlust führen, der dem tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnis vollkommen widerspricht. Es würde somit auch gegen den Grundsatz verstossen, daß Ausgaben als Aufwand dem Jahre zuzurechnen sind, zu denen sie wirtschaftlich gehören."

Schmalenbach könnte diese Begründung nicht besser formuliert haben. Nach statischen Grundsätzen wäre die Aktivierung ausgeschlossen, denn

- 1) Gnam, Arnulf, Ist die "Steuerbilanz" eine dynamische Bilanz? StW 1956, Sp. 250
- 2) BStBl 1955 III S. 307

Forderung ist ungewiss.

Ein weiteres Beispiel für die Abkehr des Steuerrechts von der statischen Lehre bieten die Monoprekosten für Fernsprechanlagen. Zahlreiche Unternehmen, die ihre Verwaltung in gemieteten Räumlichkeiten untergebracht haben, erwerben vielfach nicht eigene Fernsprechanlagen, sondern begnügen sich mit Mietanlagen gegen Entrichtung laufender Mietgebühren. Nach Einbau der Anlage müssen jedoch die Installationskosten in einem Betrage sofort an den Vermieter der Fernsprechanlage zu entrichten werden. Die Finanzbehörden verlangen entsprechend den Forderungen Schmalenbachs die Aktivierung und Verteilung dieser Kosten auf die Dauer der Mietzeit. Mit statischen Grundsätzen kann die Aktivierung nicht begründet werden, denn in diesem Fall ist weder für den Eigentümer des Gebäudes noch für den Mieter ein, im Falle des Konkurses für die Gläubiger verwertbares Wirtschaftsgut entstanden. Lediglich Ausgaben sind angefallen, die diejenigen Jahre tragen müssen, die davon einen Nutzen haben.

Bilanzenzusammenhang

Der Bilanzenzusammenhang gehört zum Wesen der dynamischen Bilanz. Alle Aufwendungen und Leistungen, die nicht das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen, sind in der dynamischen Bilanz als Aktiv- oder Passivposten für die Verrechnung in künftigen Wirtschaftsjahren vorzumerken. Was nicht verrechnet wurde, ist in der Bilanz anzugeben. Es darf weder mehr noch weniger verrechnet werden, d.h. der Endbestand an unverrechneten Aufwendungen und Leistungen in der Schlußbilanz muß dem Bestand in der folgenden Anfangsbilanz entsprechen. Den gleichen Grundsatz vertritt das Steuerrecht. Er ist in der Fassung des allgemeinen Gewinnbegriffs in § 4 Abs.1 Satz 1 EStG

verankert, da ein Vergleich des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nur dann möglich und sinnvoll ist, wenn die Bilanzwerte der Schlußbilanz jeweils unverändert in die Anfangsbilanz des folgenden Wirtschaftsjahres übernommen werden.

Der Grundsatz des Bilanzenzusammenhanges gilt nach dynamischer Bilanzauffassung und auch nach dem Steuerrecht nicht nur für das Betriebsvermögen als Gesamtheit, sondern auch für den einzelnen Gegenstand, für das Wirtschaftsgut und dessen mengenmässigen Bestand, da ansonsten nicht nur eine Erfolgsverlagerung, sondern auch eine Erfolgsminderung, verbunden mit einem endgültigen Steuerausfall möglich wäre.

Lediglich bei Erstellung der DM-Eröffnungsbilanz wurde der Grundsatz des Bilanzenzusammenhanges aufgegeben. Nach den Vorschriften des DM-BG war eine Bewertung der Wirtschaftsgüter ohne Rücksicht auf die früheren RM-Werte möglich, d.h. in der DM-EB konnten Wertveränderungen am ruhenden Vermögen entsprechend den Forderungen der internen Kapital- und Erfolgsrechnung korrigiert werden. Wir haben es hier mit einem Fall zu tun, in dem die Hertleinsche Theorie Bedeutung für das Steuerrecht erlangt hat.¹⁾

Der Übereinstimmung zwischen der dynamischen Auffassung und dem Steuerrecht hinsichtlich des Bilanzenzusammenhanges dürfen wir allerdings keine allzugroße Bedeutung beimessen, denn dieser Grundsatz gilt - wie Hertlein²⁾ schon früher

-
- 1) Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929, S.103.
 - 2) Hertlein, Adolf, Bilanztheorie und Bilanzwirtschaftlichkeit, Betriebswirtschaftliche Blätter 1935, S.123

festgestellt hat - auch für statische Bilanzen, wenn auch nicht in so ausgeprägter Form, wie ihn Schmalenbach für Erfolgsbilanzen gefordert hat.

Der Wertzusammenhang

Der die dynamische Bilanz auszeichnende und vom Steuerrecht übernommene Grundsatz des Wertzusammenhanges verbietet, daß ein Wirtschaftsgut in einer späteren Bilanz mit einem Wert ausgewiesen wird, der über einem der vorhergehenden Bilanzansätze liegt. Dieser Grundsatz gilt steuerrechtlich jedoch nur für das Anlagevermögen. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens kann der letzte Bilanzansatz bis zur Höhe der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten werden.

Schmalenbach kommt bei der Behandlung des Problems der Zuschreibung zu einer völlig ablehnenden Stellungnahme. "Auch wenn ein höherer als der bisherige Bilanzwert von Anlagen vertretbar ist, verstößt eine Zuschreibung in den gewöhnlichen Jahresbilanzen gegen die Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, weil sie das Erfolgsbild verschleiert. Wer meiner Ansicht zustimmt, kommt zu der Regel, daß Zuschreibungen auch dann nicht zulässig sind, wenn dadurch keine handelsrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften verletzt werden."¹⁾

Die dynamische Bilanzauffassung ist damit weit strenger als das Steuerrecht, welches hinsichtlich dieser Frage die statische Grundeinstellung z.T. beibehalten hat.

Die Bewertungsstetigkeit

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.91

Für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns steht es dem Unternehmen frei, wie es die vielen Bewertungsfragen lösen will, es darf aber dabei nicht die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung verletzen, d.h. es darf einmal gewählte Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden nicht ohne besonderen Grund und schon gar nicht aus Gründen der Steuereinsparung wechseln.

Ebenso Schmalenbach, der zur Ermöglichung der Kontrolle der Betriebsgebarung die Notwendigkeit betont, "in der Darstellung der Jahreserfolge nicht ohne besonderen Anlass die Abrechnungsmethode zu wechseln."¹⁾

Wenn auch die Motive verschieden sind - das Steuerrecht will damit Gewinnmanipulationen verhindern, während Schmalenbach auf die Vergleichbarkeit bedacht ist - stimmen doch die Forderungen der dynamischen Bilanzlehre und des Steuerrechts überein. Auch die steuerlich zulässige Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert kann mit Schmalenbachs Sonderabschreibungen verglichen werden.

Allerdings gilt auch hier, ebenso wie bei der Frage des Wertzusammenhanges, die Feststellung Horticlains, daß diese Grundsätze auch in statischen Bilanzen nicht ganz unbeachtet blieben.

Periodenabgrenzung

In der Frage der Periodenabgrenzung ist die Übereinstimmung zwischen dynamischer Bilanzauffassung und Steuerrecht offensichtlich.²⁾ Bei statischer Bilanzierung entfällt dieses Problem, weil hierbei der Erfolg durch den Wertansatz in der Bilanz und nicht umgekehrt bestimmt wird.

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.37

2) Dornemann, Richard, Die dynamische Bilanzfassung und Steuerbilanz, ZfhwF, N.F., 1954, S.380

Schmalenbach prägt den Begriff des Totalgewinns, das Ergebnis für die gesamte Dauer des Bestehens der Unternehmung wiedergibt, aber aus verschiedenen innerbetrieblichen Gründen einer Zerlegung durch eine periodische Erfolgsrechnung Einzelergebnisse bedarf. Die Summe dieser Periodenergebnisse muß dem Totalgewinn entsprechen - nach Schmalenbach¹⁾ kongruent sein. Von dem gleichen Gedanken geht das Steuerrecht aus. Die Einkommensteuer will die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person für die Dauer ihres ganzen Lebens erfassen.²⁾ Aus finanzpolitischen Gründen muß auch hier eine Zerlegung in Planungsabschnitte erfolgen, wobei aber genauso wie bei Schmalenbach "die Zeitabschnitte Glieder einer Kette" sein sollen.

Die Motive für die Periodenabgrenzung der dynamischen Bilanzlehre weichen zwar von denen des Steuerrechts ab; es ist aber zweifelsfrei, daß das Steuerrecht und die dynamische Bilanzauffassung im Zweck der Abgrenzung übereinstimmen und die Notwendigkeit zeitrichtiger Zuordnung von Aufwand und Ertrag die gleich große Bedeutung verdienen...

Unterschiede in der Bewertung

Sowohl die dynamische Bilanzauffassung als auch das Steuerrecht gehen vom Anschaffungswert aus. Das Steuerrecht erwähnt zwar auch noch die Herstellungskosten, will aber damit nicht einen Unterschied in der Höhe beider Werte dokumentieren, sondern nur einen wichtigen Sonderfall der Anschaffung - die eigene Herstellung eines Gegenstandes - wörtlich im Gesetzestext genannt wissen.

Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz,

11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S. 50

Becker, Enno, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940, S. 75

In beiden Fällen gehören zu den Anschaffungskosten neben dem reinen Kaufpreis auch Steuern, Stempelkosten, Notariats- und Gerichtsgebühren und dergl.. Bei der Behandlung von Überteuern und Abbruchkosten gehen die Auffassungen etwas auseinander. Nach Schmalenbach¹⁾ ist es gerechtfertigt, den noch vorhandenen Buchwert eines wegen der Erstellung eines Neubaus abgebrochenen Gebäudes zu Lasten des Aufwandes auszubuchen insbesondere dann, wenn die Lebensdauer auch ohne den Neubau vorzeitig beendet gewesen wäre.

Der RFH hat dagegen in seinem Urteil VI 360/38 vom 8.2.1939²⁾ die Forderung aufgestellt, daß der Buchwert des abgebrochenen Gebäudes dann zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das neuerrichtete Gebäude gehört, "wenn der Wert des abgebrochenen Gebäudes wirtschaftlich für den Betrieb als nicht verbraucht anzusehen ist, sondern sich in einem entsprechenden höheren Wert des Grund und Bodens ausgewirkt hat." Während also Schmalenbach den Buchwert von Gebäuden mit beendeter Lebensdauer bei Abbruch grundsätzlich ausgebucht wissen will, fordert die - in diesem Fall wieder statisch eingestellte - Rechtsprechung des RFH dann eine Aktivierung, wenn das bisherige Gebäude mit Rücksicht auf den zwischenzeitlich gestiegenen Grund- und Bodenwert abgebrochen wurde.

Im übrigen muss aber festgehalten werden, daß die dynamische Bilanzlehre und das Steuerrecht in ihren Auffassungen über eine weitgehende Aktivierung der Grundstücks- und Gebäudeaufwendungen übereinstimmen.

Diese Übereinstimmung ist auch hinsichtlich der

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.89

2) RStBl 1939, S.498

Behandlung der laufenden und einmaligen Reparaturen in der dynamischen Bilanz bzw. des Erhaltungs- und Herstellungsaufwandes (Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten) in der Steuerbilanz anzutreffen. Es ist hierbei mit Recht davon auszugehen, daß die laufenden Reparaturen im Sinne Schmalenbachs dem Erhaltungsaufwand im Steuerrecht entsprechen, während einmalige Reparaturen bei Schmalenbach dem Herstellungsaufwand im Steuerrecht gleichgestellt werden können. Natürlich sind auch vereinzelt Fälle denkbar, in denen laufende Reparaturen nach dem Steuerrecht als Herstellungsaufwand zu behandeln sind.

Schmalenbach und das Steuerrecht stimmen darin überein, daß laufende Reparaturen bzw. Erhaltungsaufwand als Kosten zu buchen und einmalige Reparaturen bzw. Herstellungsaufwand zu aktivieren seien. Zur steuerlichen Behandlung dieser Aufwendungen bestimmen die EStR 1950¹⁾ in Abschn. 165 Abs.1, der gem. Abschn. 41 auch für Betriebsgrundstücke gilt, folgendes:

"Der letztere (der Herstellungsaufwand)²⁾ ist auf die Gesamtdauer der Nutzung zu verteilen"... in Abs.3: "Der Erhaltungsaufwand ist nach § 11 Abs.2 EStG in voller Höhe in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem er geleistet worden ist."..... und schließlich in Abs.4: "Zum Herstellungsaufwand gehören insbesondere Aufwendungen für die Erweiterung (z.B. Anbau, Umbau) und für die Verbesserung eines Gebäudes über den ursprünglichen Zustand hinaus (z.B. Einbau einer Sammelheizung anstelle der Ofenheizung, einer Fahrstuhlanlage). Herstellungsaufwand ist auch gegeben, wenn durch die Aufwendungen die Wesensart des Gebäudes geändert wird (z.B. durch Aufteilung von Grosswohnungen in Kleinwohnungen)."

1) BStBl 1951, I S.287

2) der Verfasser

Der Teilwert

In § 6 EStG wird neben den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch noch der "Teilwert", ein spezifisch steuerlicher Wert erwähnt, der sowohl dem derzeitigen Handelsrecht als auch den einzelnen Bilanzauffassungen unbekannt ist, obwohl sein Ursprung im Handelsrecht liegt.¹⁾

Der Teilwert hat nicht nur den Unternehmungen, sondern auch den Finanzbehörden wegen seiner nicht einfachen Ermittlung erhebliche Schwierigkeiten bereitet und man kann wohl sagen, daß er aus diesem Grunde einer völligen Ablehnung verfallen ist. Veiel²⁾ schreibt hierzu:

"Viel Arbeit und Geist ist in heissem Bemühen um die Fortbildung des Steuerrechtes ohne bleibenden Erfolg vertan. Gleich einem leuchtenden Kometen tauchte seinerzeit die Teilwertlehre am Firmament des Steuerrechtes auf, rasch und oft veränderte sich dieser Wanderstern, schließlich entsandte er noch einige glänzende Sternschnuppen, aber am Ende blieb Atomstaub."

Die Ansichten darüber, ob der Teilwert mit der dynamischen Bilanzauffassung vereinbar sei, gehen auseinander. Kosiol,³⁾ Littmann,⁴⁾ van der Velde⁵⁾

-
- 1) Vgl. die Ausführungen über den Teilwert im IV. Teil, S. 175 dieser Arbeit
 - 2) Veiel, Otto, Der Teilwertbegriff bei Betriebsanlagegütern und die kaufmännische Erfolgsrechnung, StW 1944, Sp. 454
 - 3) Kosiol, Erich, Bilanzreform und Einheitsbilanz, Reichenberg/Leipzig/Wien 1944, S. 83
 - 4) Littmann, Eberhard, Der steuerliche Gewinnbegriff im Lichte statischer und dynamischer Bilanzauffassung, StW 1948, Sp. 617 ff.
 - 5) Van der Velde, Kurt, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz, ZfhwF, N.F. 1948, S. 170

Veiel¹⁾ sprechen dem Teilwert die dynamische Natur ab, Mehrmann²⁾ und Seifried³⁾ unterstreichen seinen dynamischen Charakter, während Dornemann sowohl statische als auch dynamische Züge herausgearbeitet hat. Der Auffassung Dornemanns ist beizupflichten, wobei jedoch nicht festgestellt werden darf, daß etwa der für die steuerliche Gewinnermittlung massgebende Teilwert nur dynamischer und der für das Bewertungsrecht geltende Wert ausschließlich statischer Natur ist. Der Teilwert ist nach herrschender Auffassung für die Steuerbilanz und die Vermögensaufstellung gleich.

Angangspunkt für die Schaffung des Teilwertbegriffes war die Tatsache, daß Wirtschaftsgüter aus vielerlei Gründen in ihrem Wert sinken können, daß deren Nutzungsmöglichkeit vorzeitig abklingt. Der früher im Steuerrecht gebräuchliche "gemeine Wert" war hierzu nicht geeignet, weil er zu Unterbewertungen führen konnte. Es mußte also ein Wert geschaffen werden, der einmal den Beweis nichtrealisierter Verluste ermöglichte, andererseits aber den Ansatz der Einzelveräußerungspreise nicht zuliess, also Unterbewertungen möglichst machte, denn solange ein Gegenstand in einem Unternehmen genutzt wird, ist der Wert dieses Gegenstandes höher als der durch den Einzelveräußerungspreis bestimmte gemeine Wert. Durch den Ansatz des Teilwertes soll die Gefahr der

Veiel, Otto, Der Teilwertbegriff bei Betriebsanlagegütern und die kaufmännische Erfolgsrechnung, StW 1944, Sp.419

Mehrmann, Die steuerliche Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Bilanzauffassungen, in Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Bd.II S.79 ff

Seifried, Max, Das Wesen der Erfolgsbilanz, StW 1948, Sp.443

Unterbewertung durch die Abstellung der Wertermittlung auf den Gesamtkaufpreis und die Fiktion der Betriebsfortführung unterbunden werden.

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der auf der allgemeinen Auffassung beruht, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet. Subjektive Umstände, die in der Person des Unternehmers liegen, sind für die Ermittlung des Teilwertes unerheblich.

Insoweit hat der Teilwert rein statische Züge, da er von der typisch vermögensrechnerischen Vorstellung der Realisierbarkeit¹⁾ ausgeht.

Andererseits darf aber nicht übersehen werden, daß durch den Ansatz des niedrigeren Teilwertes in früheren Wirtschaftsabschnitten zu gering bemessene Absetzungen für Abnutzung nachgeholt werden können und insoweit dem Schmalenbachsche Gedanken der Sonderabschreibungen Rechnung getragen wird. Bei den Überlegungen, ob und in welchem Ausmass eine Teilwertabschreibung erfolgen soll, wird auch regelmässig die Frage eine Rolle spielen, inwieweit das entsprechende Wirtschaftsgut den künftigen Wirtschaftsabschnitten noch einen Nutzen bringen wird bzw. in welchem Umfang der Aufwand für das Wirtschaftsgut "aller Voraussicht nach im Preis für die Betriebsleistungen wieder vereinnahmt werden kann."²⁾ Danach ist der Teilwert die Summe des in der Zukunft noch im Preis der zu erbringenden Leistungen realisierbaren Abschreibungsaufwandes.³⁾

"Der Teilwert besagt daher in der Ergebnisbilanz, bis zu welchem Betrag Anschaffungs- oder

1) Dornemann, Richard, Dynamische Bilanzfassung und Steuerbilanz, ZfhwF, N.F., 1954, S.375

2) Seifried, Max, Das Wesen der Erfolgsbilanz, StW 1948, Sp.443 ff

3) Dornemann, Richard, aaO., S.380

Herstellungskosten durch Abschreibung nachverrechnet werden dürfen"¹⁾ und spricht damit ohne Zweifel auch für dynamische Einflüsse im Steuerrecht.

Unterschiede in der Abschreibung

Nach der dynamischen Bilanzauffassung ist die Abschreibung ein Mittel der Aufwandsberechnung.²⁾ Wir haben schon festgehalten, daß als Aufwand "der Wert derjenigen Güter anzusehen ist, die für den Betrieb vernichtet wurden oder sonstwie verloren gingen."³⁾ Aus Gründen einer exakten Erfolgsrechnung und deren Vergleichbarkeit müssen die Vorleistungen auf die Zeitabschnitte verteilt werden, denen sie Nutzen bringen, in denen sie Aufwand werden. Zu diesem Zweck werden die Vorleistungen zunächst auf einem Konto gesammelt und davon der das einzelne Jahr betreffende Aufwand abgeschrieben.

Das Einkommensteuergesetz spricht in § 7 zwar nicht von einer Aufwandsberechnung, sondern von einer "Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung." Ebenso die Rechtsprechung, die in ihren Entscheidungen über Abschreibungsfragen auch von einer "Aufwandsverteilung" ausgeht. Wegen dieses Verteilungsgedankens ist eine Abschreibung steuerlich auch dann zulässig, wenn das betreffende Wirtschaftsgut vorübergehend nicht genutzt wird.⁴⁾ Insofern könnte ein Unterschied zur dynamischen Bilanzlehre gesehen werden, aber Schmalenbach selbst hat

-
- 1) Gnam, Arnulf, Betriebsergebnis, Abschluss, Konten, RWP Blattei (Forkel Stuttgart) 14 Steuer R vom 17.XI. 1953
 - 2) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11.Aufl., Köln/Opladen 1953, S.71
 - 3) Schmalenbach, Eugen, aaO., S.67
 - 4) Dornemann, Richard, Dynamische Bilanzauffassung und Steuerbilanz, ZfhwF, N.F. 1954, S.382

gelegentlich von einer Aufwandverteilung gesprochen¹⁾ und ausserdem besonders darauf hingewiesen, daß man ein Wirtschaftsgut nicht benutzen braucht, "es verschleisst auch ohne Benutzung."²⁾ Es ist daher Dornemann³⁾ zuzustimmen, daß zwischen den beiden Formulierungen kein sachlicher Unterschied besteht.

Die dynamische Bilanzauffassung und das Steuerrecht - vgl. RFH VI A 116/29 vom 13.3.1929⁴⁾ stimmen auch darin überein, daß eine Sonderabschreibung auf einen niedrigeren (Teil)-Wert wegen ausschliesslich wirtschaftlicher Abnutzung im Hinblick auf die übermässige Belastung eines einzelnen Jahres nicht gerechtfertigt und daß eine Wertzuschreibung bei Anlagegütern unzulässig sei. "Was abgeschrieben ist, bleibt abgeschrieben."⁵⁾ Im Urteil VI A 16/30 vom 19.12.1928⁶⁾ hat der RFH auch zum Ausdruck gebracht, daß die grundsätzliche Regelung der Absetzungen für Abnutzung im Einkommensteuerrecht ein Zugeständnis an den Gedanken einer dynamischen Bilanzauffassung i.S. Schmalenbachs enthalte.

Wenn auch in den grundsätzlichen Fragen der Abschreibung Übereinstimmung besteht, so gehen die Auffassungen in einigen Einzelproblemen doch auseinander.

Schmalenbach hält die degressive oder fallende Abschreibung immer dann für gerechtfertigt, wenn die Gegenstände dem allmählichen Verschleiß,

-
- 1) Vgl. Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, Düsseldorf/München 1950, S.128
 - 2) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11.Aufl., Köln/Opladen 1953, S.93
 - 3) Dornemann, Richard, Dynamische Bilanzauffassung und Steuerbilanz, ZfhwF., N.F., 1954, S.382
 - 4) RFH-Bd.25, S.151
 - 5) Dornemann, Richard, aaO., S.382
 - 6) StJ 1929, Nr.159

sch unabhängig von der Beanspruchung, unterlie-
n oder aus anderen Gründen einen allmählichen
chwund der Gebrauchsfähigkeit erwarten lassen.¹⁾
macht dabei keinen Unterschied nach der Ver-
ndung und insbesondere auch nicht nach der
stzungsdauer der Gegenstände und schließt auch
ebäude nicht aus. Das Steuerrecht glaubt hin-
ichtlich dieser Frage den Grundsätzen der dyna-
schen Bilanz nicht folgen zu können. Obwohl das
nkommensteuergesetz in § 7 selbst nur von einer
erteilung der Kosten," also nicht von einer
leichbleibenden" Verteilung spricht, wurde bis
r kurzem seitens der Finanzverwaltung aus dem
setz eine gleichmässige Abschreibung herausge-
sen. Erst mit den Veranlagungsrichtlinien für
s Kalenderjahr 1952²⁾ ist ein teilweiser Wandel
ngetreten, indem die degressive Abschreibung
undsätzlich für alle beweglichen Wirtschafts-
ter des Anlagevermögens mit einer betriebsge-
hnlichen Nutzungsdauer von 10 und mehr Jahren
gelassen wurde. Für die übrigen Wirtschafts-
ter, insbesondere auch für Kraftfahrzeuge, wird
e fallende Abschreibung weiterhin abgelehnt.
s Finanzgericht Münster hat, zwar im Urteil IIa
6/54 vom 26. November 1954³⁾ die Buchwertab-
schreibung auch für Kraftfahrzeuge, also für
irtschaftsgüter mit geringerer Nutzungsdauer zu-
lassen; allerdings mit der rein vermögensrech-
rischen Begründung, daß gerade bei Personen-
aftwagen vielfach eine rasche technische Ver-
staltung eintrete, weil alljährlich neue und ver-
sserte Typen auf dem Markt erscheinen, die zum
eil in den Preisen niedriger liegen als frühere

Schmalenbach, Eugen, dynamische Bilanz,
11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.105
Verwaltungsanordnung über die Änderung und Er-
gänzung der Einkommensteuerrichtlinien 1951
vom 22.5.1953 - BStBl 1953 I S.125
DB 1954, S.1090

Modelle, wodurch der "Wert" dieser Kraftfahrzeuge schon nach dem Zeitpunkt der ersten Ingebrauchnahme erheblich beeinträchtigt werde.

Dieser Auffassung ist aber der BFH im Urteil IV 102/53 vom 11.2.1955¹⁾ nicht vorbehaltlos gefolgt. Er hat wohl zum Ausdruck gebracht, daß die degressive Abschreibung grundsätzlich auch für steuerliche Zwecke dann anzuerkennen sei, wenn sie "betriebswirtschaftlich betrachtet, für den jeweiligen Gegenstand das Gegebene ist." Als wirtschaftliche Gesichtspunkte werden entsprechend der dynamischen Bilanzauffassung anerkannt:

- 1) das Steigen der Aufwendungen für Reparaturen
- 2) das Fortschrittsrisiko (rasche Veralterung)

Die degressive Abschreibung könne aber nach Auffassung des BFH dort nicht auf das Fortschrittsrisiko gestützt werden, wo es die Leistung des Gegenstandes für den Betrieb nicht beeinflusst. "Es ist bedeutungslos, ob die Korrespondenz des Betriebes mit einer Schreibmaschine neuester Technik oder einer Schreibmaschine, die drei bis vier Jahre als ist, geführt wird."

Diese Grundsätze fanden in Abschn. 43 EStR 1955²⁾ eine entsprechende Verankerung mit folgender Einschränkung:

"Bei Gebäuden und bei beweglichen Anlagegütern, insbesondere bei solchen mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von weniger als zehn Jahren, wird die "radikale Buchwertabschreibung" (Absetzung für Abnutzung vom jeweiligen Buchwert) regelmässig nicht in Betracht kommen."

Trotz der grundsätzlichen Übereinstimmung zwischen dem Steuerrecht und der dynamischen Auffassung von der Bilanz über das Wesen der Abschreibungen

1) BStBl 1955 III S.165

2) BStBl 1956 I S. 75

bleibt bei der Behandlung von Einzelfragen der Abschreibung eine gewisse Divergenz bestehen. Wir können aber auch nicht behaupten, daß es sich hierbei um ein Festhalten an statischen Grundsätzen handelt, denn auch die Statiker haben gegen die Buchwertabschreibung nichts einzuwenden. Es ist nicht zu leugnen, daß die negative Einstellung des Steuerrechts hinsichtlich der Zulassung der degressiven Abschreibung den Forderungen der organischen Tageswertbilanz entspricht.

An dieser Stelle sei aber noch darauf hingewiesen, daß schon früher bis zum Jahre 1938 sowohl die gleichbleibende als auch die abfallende Abschreibung im Steuerrecht auf Grund des RFH-Urteils IV A 2226/30 vom 1.7.1931¹⁾ wahlweise zulässig war. Das RFH-Urteil VI 654/38 vom 26.10.1938²⁾ brachte aber eine wesentliche Einschränkung mit einem entsprechenden Niederschlag in Abschn. 62 EStR 1950.³⁾ An dieser Stelle wurde u.a. ausgeführt:

"Eine ungleichmässige Bemessung der AfA (sogenannte degressive Abschreibung), z.B. nach dem jeweiligen letzten Buchwert (Restwert) oder nach fallenden Staffelsätzen, kommt im allgemeinen nur unter besonderen Verhältnissen, z.B. bei besonders schnellem Veralten eines Wirtschaftsgutes in Betracht. Es ist nicht zulässig, im Anschaffungsjahr allgemein eine erhöhte AfA vorzunehmen."

Insoweit muss sogar festgestellt werden, daß sich das Steuerrecht in der Zeit zwischen 1938 und 1950 von den Grundsätzen dynamischer Bilanzauffassung entfernt hat.

1) RStBl 1931, S. 877

2) StW 1939, Nr. 29

3) BStBl 1951 I S.287

Bezüglich der Nachholung unterlassener Abschreibungen gelten in der dynamischen Bilanz die allgemeinen Grundsätze über die Berichtigung früherer Fehler. Da diese Bilanzauffassung einen Vermögenszuwachs und Vermögensverlust nicht kennt, "ergibt sich die Notwendigkeit, die Berichtigung früherer Erfolgsrechnungsfehler, wenn die Berichtigung in früheren Bilanzen nicht mehr möglich oder rätlich ist, in dem Jahr als Gewinn oder Verlust wirken zu lassen, in dem sie als solche erfasst werden."¹⁾ Dieser Auffassung hat sich nunmehr auch der BFH in seinem Urteil I 57/50 vom 16.1.1951²⁾ angeschlossen und gegenüber früheren Ansichten auch auf diesem Gebiet eine Anpassung des Steuerrechts an die dynamische Bilanz herbeigeführt.

Der Firmenwert

Schmalenbach und das Steuerrecht sind sich darin einig, daß ein originärer Firmenwert nicht in die Bilanz gehört.

Bezüglich der bilanzmässigen Behandlung des derivativen oder entgeltlich erworbenen Firmenwertes ist diese Übereinstimmung in den jeweiligen Auffassungen nicht mehr feststellbar. Während Schmalenbach zunächst auch für die Aktivierung eintritt, da ansonsten das Jahr der Anschaffung übermässig belastet würde, fordert er aus Gründen der Vorsicht die Abschreibung eines so unsicheren Aktivums³⁾ und denkt dabei an eine zehnjährige Abschreibungsdauer.

Das Steuerrecht zählt den entgeltlich erworbenen Firmenwert zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, der entsprechend den

-
- 1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.169
 - 2) StW 1951, Nr. 38
 - 3) Schmalenbach, Eugen, aaO., S.129

teilen des RFH VI A 434/29 vom 9.4.1930¹⁾ I A 5/30 vom 24.3.1931²⁾, VI 669/38 vom 21.12.1938³⁾ u.a. zu aktivieren ist. Bezüglich der Absetzungen für Abnutzung geht das Steuerrecht den vermögensrechnerisch orientierten Weg. Es verbietet die Abschreibungsmöglichkeit vom Firmenwert grundsätzlich, wobei in diesem Zusammenhang besonders auf das RFH-Urteil VI A 837/31 vom 9.9.1931⁴⁾ hinzuweisen ist, in welchem u.a. ausgeführt wird:

„Der Geschäftswert ist ein einheitliches Wirtschaftsgut. Ist er einmal aktiviert, so kann dieses Aktivum wie jedes andere Aktivum der Bilanz nur dann herabgesetzt werden, wenn es im Werte gesunken ist, und es kommt daher auf den Umstand früherer Beziehungen nicht an, wenn durch Anknüpfung neuer Beziehungen der Geschäftswert aufrecht erhalten worden ist.“

„In Ausnahmefällen, insbesondere "wenn abgezogen vom Umlaufvermögen, der Wert des ganzen Unternehmens unter den Wiederbeschaffungskosten der Anlagegegenstände liegt" - vgl. RFH-Urteil VI A 704/3 vom 30.11.1938⁵⁾ oder "wenn bestimmte nachweisbare Tatsachen für ein Absinken des Firmenwertes gegeben sind" - vgl. RFH-Urteil VI A 1/39 vom 14.6.1939⁶⁾ - lässt das Steuerrecht die Abschreibung zu. Insoweit stellt sich das Steuerrecht sowohl gegen dynamische Bilanzierungsmethoden, als auch gegen die von fast allen Vertretern der statischen Schule aufgestellten Forderungen.

RStBl 1930, S.381
RStBl 1931, S.304
RStBl 1939, S.283
RStBl 1932, S.339
RStBl 1939, S.251
StW 1939,Nr.253

Sonstige immaterielle Güter

Aus Gründen der besseren Vergleichbarkeit sind nach dynamischer Auffassung nur erworbene Nutzungsrechte in der Bilanz zu zeigen und innerhalb eines möglichst kurzen Zeitraumes abzuschreiben. Das Steuerrecht verlangt entsprechend den Vorschriften in § 6 EStG und den RFH-Urteilen III 89/40 vom 4.6.1942¹⁾ und I 65/43 vom 12.10.1943²⁾ die gleiche Behandlung.

Bei geschützten und ungeschützten Erfindungen da betrieblichen Forschungsstätten bestehen hinsichtlich der bilanzmässigen Behandlung ähnliche Differenzen wie beim erworbenen Firmenwert. Schmalenbach ist gegen eine Aktivierung der hierfür erforderlich gewordenen Aufwendungen. Das Steuerrecht fordert entsprechend statischen Grundsätze die Aktivierung mit entsprechender Abschreibung in der Zeit der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit. Im Urteil VI A 895/34 vom 28.11.1934³⁾ führt der RFH u.a. aus:

"Zu aktivieren sind in diesem Umfang jedoch nicht ohne weiteres sämtliche Aufwendungen des Betriebes, vielmehr nur solche, die sich ausreichend mit einzelnen Patenten in Verbindung bringen lassen. Auszuscheiden sind also Aufwendungen des Betriebes, die nicht mit bestimmten Patenten in Verbindung zu bringen sind; andererseits besteht aber kein Bedenken, auch Aufwendungen für vergebliche Versuche zu berücksichtigen, wenn sie zu einzelnen, später patentierten (oder sonst gewerblich verwerteten) Erfindungen in Beziehung stehen."

1) RStBl 1942, S.892

2) RStBl 1943, S.813

3) RStBl 1935, S.126

Wegen der Abschreibungsdauer sei auf die Ausführungen des RFH-Urteils VI A 1349/28 vom 8.5.1929¹⁾ hingewiesen. "Die Herstellungskosten sind im Wege der Abnutzungsabsetzungen auf die Gebrauchsdauer des Urheberrechts zu verteilen. Nach den gemachten Erfahrungen pflegt sich die Ertragsfähigkeit auch einer geschützten Erfindung in verhältnismässig kurzer Zeit zu erschöpfen, sei es, dass die Erfindung überholt wird, sei es, daß die Ausnützung aus anderen Gründen nicht mehr ergiebig erscheint. Die gemeingewöhnliche Gebrauchsdauer kann darum wesentlich unter der gesetzlichen Schutzfrist von 18 Jahren angenommen werden."

Ungeschützte Erfindungen können nach dem RFH-Urteil VI A 864/35 vom 22.7.1936²⁾ innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren abgeschrieben werden, wenn nicht besondere Umstände eine schnellere Abschreibung rechtfertigen.

Die bisher behandelten Einzelfragen der Bilanzierung mit einer unterschiedlichen Behandlung in der dynamischen Erfolgsrechnung und der steuerlichen Gewinnermittlung waren von geringer Bedeutung, weil diese Differenzen nicht allzu stark ins Gewicht fallen und die Verwaltungspraxis gerade bei diesen Fragen in zahlreichen Fällen den Ansichten und Wünschen der Unternehmungen weitestgehend entgegenkommt. Bei den folgenden Problemen dagegen muss ein unüberbrückbarer Gegensatz festgestellt werden.

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen

"Rückstellungen für Anlageunterhaltung sind besonders dann am Platze, wenn die normale Unterhaltung infolge von Behinderungen, wie Krieg oder übermässige Beschäftigung, unterbleiben muß."

1) RStBl 1929, S.410

2) RStBl 1936, S.1011

So fordert es Schmalenbach¹⁾ und die Erfüllung dieser Forderung ist z.Zt. wichtiger denn je; Finanzverwaltung und Rechtsprechung sind anderer Meinung.

Der OFH hat in seinem schon erwähnten Bescheid vom 14.11.1947 und Urteil I 10/47 U vom 28.2. 1948²⁾ zum Ausdruck gebracht, dass Rückstellungen für unterlassene Reparaturen um deswillen nicht in der Steuerbilanz ausgewiesen werden können, weil die Bildung einer Rückstellung ein "bestehendes passives Wirtschaftsgut" voraussetze. Aus unterbliebenen Instandhaltungen lasse sich aber regelmässig ein passives Wirtschaftsgut nicht herleiten. Eine Ausnahme solle nur dann gemacht werden, wenn die Instandhaltungen am Bilanzstichtag bereits in Aussicht genommen waren und zu Beginn des neuen Wirtschaftsjahres tatsächlich in Angriff genommen wurden. Die Verwaltung hat gem. Abschn. 49 EStR 1951³⁾ auch diese Ausnahme nicht zugelassen. Die Rechtsprechung vertritt in dem oben genannten Urteil ausserdem die Auffassung, dass die unterlassenen Instandhaltungen auch durch Passivposten anderer Art, durch Ansatz des niedrigeren Teilwertes oder durch eine Sonderabschreibung berücksichtigt werden könnten.

Der BFH hat mit dem Urteil I 54/54 vom 15.2. 1955⁴⁾ noch einmal zu diesem Problem ausführlich Stellung genommen und darin eine gewisse, aber sehr bescheidene Annäherung des Steuerrechts an die dynamische Bilanzauffassung insoweit gebracht, als er die Ausnahme des OFH von der Unzulässigkeit der Rückstellungsbildung, die die

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11.Aufl., Köln/Opladen 1953, S.159

2) BFMBI 1948, S.70

3) BStBl 1952, I S.289

4) BStBl 1955, III S.172

Verwaltung abgelehnt hatte, ausdrücklich bejaht hat und darüber hinaus noch etwas weiter gegangen ist. Der BFH anerkannte Rückstellungen für solche Instandhaltungen, die "innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag tatsächlich durchgeführt worden sind." Trotzdem hielt auch der BFH an dem Erfordernis des passiven Wirtschaftsgutes fest. Aber gerade wegen dieser Voraussetzung scheint das genannte Urteil inkonsequent, denn wenn das passive "Wirtschaftsgut" unabdingbare Voraussetzung ist, dann dürften auch Rückstellungen für solche Instandhaltungen nicht zugelassen werden, die kurz oder innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag tatsächlich durchgeführt wurden, denn auch für diese Instandhaltungen ist nach der Begriffsbestimmung der obersten Steuergerichte ein passives Wirtschaftsgut nicht gegeben. Die Betriebswirtschaftslehre, die für die Erfolgsermittlung zum weitaus größten Teil die dynamische Bilanzauffassung vertritt, wendet mit Recht ein, dass die "Frage nach dem entscheidenden Passivierungsgrund nur aus dem Aufwandbegriff von Schmalenbach heraus gelöst werden kann. Man müsse betriebswirtschaftlich entscheiden, ob eine Ausgabe Aufwand einer früheren Periode darstelle, und überall da eine Steuerbilanzrückstellung zulassen, wo dies der Fall ist."¹⁾

Im Anschluss an die beiden Urteile hat sich eine recht heftige Auseinandersetzung entwickelt, nicht zuletzt deshalb, weil "dieses Bilanzierungsproblem als Prototyp für die zum Glück seltenen Fälle angesehen werden kann, in denen das Steuerrecht von der dynamischen Bilanzauffassung

) Falkenroth, Günther, Zur Berücksichtigung unterlassener Instandhaltungen als Vorsorgeposten in der Steuerbilanz, RWP-Blattei (Forkel-Stuttgart) 14 Steuer R vom 20.VII.1955, S.266

abweicht."¹⁾

Unter dem Gesichtspunkt der dynamischen Bilanz-auffassung ist davon auszugehen, dass die künftigen Aufwendungen für Instandhaltungen doch auch deshalb notwendig werden, weil das Wirtschaftsgut in den vorhergehenden Wirtschaftsabschnitten genutzt wurde, diesen Abschnitten also einen Nutzen gebracht hat. Es ist daher zur Ermittlung des richtigen Erfolges nur folgerichtig, diese Wirtschaftsabschnitte mit dem entsprechenden Anteil der künftigen Aufwendungen für eine Generalüberholung des Anlagevermögens zu belasten.

Wenn Falkenroth²⁾ diese Forderung als Verkenennung der dynamischen Bilanzauffassung ansieht, so kann ihm nicht ganz zugestimmt werden, denn Schmalenbach stellt die Vergleichbarkeit nicht so sehr über die Richtigkeit der Bilanz, als daß die Richtigkeit ganz unbedeutend wäre.

Hoffmann,³⁾ einer der wenigen Verteidiger der genannten Urteile, - wohl deshalb, weil er an deren Zustandekommen massgeblich mitgewirkt hat - weist als Entgegnung auf die weitverbreitete Ablehnung dieser Entscheidung darauf hin, dass

-
- 1) Zapf, Bernhard, Zur Bilanzierung unterlassener Instandhaltungsaufwendungen, FR 1955, S.349; vgl. auch Seifried, Max, Kritisches wider die Kritik an der betriebswirtschaftlichen Auffassung über die Behandlung unterlassener Reparaturen in der Erfolgsbilanz, StW 1949, Sp.237 ff
 - 2) Falkenroth, Günther, Zur Berücksichtigung unterlassener Instandhaltungen als Vorsorgeposten in der Steuerbilanz, RWP-Blattei, (Forckel-Stuttgart) 14 Steuer R vom 20.VII.1955, S.266
 - 3) Hoffmann in der Besprechung des BFH-Urteils I 54/54 vom 12.2.1955, BStBl 1955 III S.172 in FR 1955 S.358

Instandhaltungsaufwand und Absetzungen für Abnutzung nur zusammen betrachtet werden können. "Die Aufwendungen für die Instandhaltung sind dazu bestimmt, ein Wirtschaftsgut in seinem ursprünglichen Zustand zu erhalten. Wird aber ein Wirtschaftsgut nicht instandgehalten und daher abgeschrieben, so sind Rückstellungen für Instandhaltung nicht notwendig. Werden sie trotzdem vorgenommen, so führen sie zu übermässigen stillen Reserven, die keineswegs im Sinne Schmalenbachs sind und bei restloser Abschreibung dazu führen können, daß aktive Wirtschaftsgüter passiv ausgewiesen werden könnten."¹⁾ Diese ansich beachtliche Begründung entspricht den Gedankengängen der Vermögensrechnung und ist ein Musterbeispiel statischer Bilanzauffassung. Die Urteile lassen zwar in ganz besonderen Fällen einen Passivposten für unterlassene Instandhaltungen zu, insbesondere auch dann, wenn der Bilanzansatz dem Teilwert ohne Berücksichtigung des Unterhaltungszustandes entspricht, wenn also das Wirtschaftsgut nicht zu weit abgeschrieben ist und durch die Rückstellung keine steuerlich nichtabzugfähige Rücklage entsteht. Ebenso wurde für den Ansatz einer Schuldverpflichtung die früher geforderte Voraussetzung einer Rechtsbeziehung zu einer dritten Person aufgegeben.

Den Grundsätzen der dynamischen Bilanzbetrachtung werden diese verhältnismässig unbedeutenden Ausnahmen aber in keiner Weise gerecht.

1) Hoffmann in der Besprechung des BFH-Urteils I 54/54 vom 12.2.1955 BStBl 1955 III S.172 in FR 1955 S.358; vgl. auch die Beispiele von Hoffmann in: Der Rückstellungsbegriff der Steuerbilanz in der Rechtsprechung des Obersten Finanzgerichtes, in Neue Betriebswirtschaft, Beilage zum BB 1951, S.1

Pensionsrückstellungen

Die Pension ist im Ergebnis nichts anderes als eine nachträgliche Vergütung für früher geleistete Dienste, so daß "die Jahre, in denen die Dienste des Angestellten nutzbringend verwertet wurden," die Pensionslast in Form von Aufwandrückstellungen zu tragen haben.¹⁾ Sind die Rückstellungen in früheren Jahren aus irgendwelchen Gründen unterblieben, so sind sie nach dynamischen Grundsätzen in dem Jahre nachzuholen, in dem die Notwendigkeit der Rückstellungsbildung erkannt wurde.²⁾

Daß die Pensionlasten den Jahren zu belasten sind, in denen der Pensionsberechtigte für das Unternehmen tätig war, wird auch vom RFH voll anerkannt. In seinem Urteil I A 228/28 vom 11.12.1928³⁾ wird u.a. ausgeführt: "..... so entspricht es den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung, wenn die Gesellschaft auch diesen Teil der geschuldeten Gegenleistung für bereits empfangene Dienste dem Jahre belastet, in dem die Dienste geleistet worden sind." Allerdings hat der RFH die Nachholung unterlassener Pensionsrückstellungen - erstmals in seinem Urteil I 22/37 vom 9.3.1937⁴⁾ - ständig abgelehnt und zwar u.W. ohne Angabe stichhaltiger Gründe.

Eine bedeutungsvolle Änderung, aber auch eine

- 1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11.Aufl., Köln/Opladen 1953, S.160; vgl.auch die Ausführungen in dem Fachgutachten Nr.1 1951 des Instituts der Wirtschaftsprüfer, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1951, S.460
- 2) Schmalenbach, Eugen, aaO., S.169
- 3) RStBl 1929, S.227
- 4) RStBl 1937, S.590, vgl. auch RFH I 105/36 vom 13.4.1937, RStBl 1937, S.581; insbesondere auch RFH I 95/38 vom 11.10.1938, RStBl 1939, S.273

Unsicherheit in der steuerlichen Behandlung der Pensionsrückstellungen ist durch das vor wenigen Jahren erschienene Urteil des BFH I 113/52 vom 10.2.1952¹⁾ eingetreten, das u.E. stark dynamische Züge trägt. In diesem Urteil wurde der Rechtsatz aufgestellt, daß - soweit die Pensionszusage zusätzliches Entgelt für die abgelaufene Dienstzeit darstellt, die Pensionslast "im Jahr der Zusage in voller, bis dahin entstandener Höhe" zurückgestellt werden könne. Nicht behandelt wurde dagegen die Frage, ob aufgrund dieser Entscheidung auch eine Nachholung zulässig ist, wenn die Zusage in früheren Jahren erteilt, aber hierfür keine Rückstellung gebildet wurde. Wenn man auch diese Frage aufgrund der früher ergangenen Rechtsprechung über das Verbot der Nachholung unterlassener Rückstellungen (vgl.oben) wird verneinen müssen, so muß, im Gegensatz zu Gnam,²⁾ der dieses Urteil "als mit dynamischen Grundsätzen schwer vereinbar" hält, betont werden, daß es doch einen weiteren Schritt zur Angleichung des Steuerrechts an die dynamische Bilanzauffassung darstellt und zwar hinsichtlich der Berichtigung früherer Fehler. Es ist keine Seltenheit, daß erst mehrere Jahre nach Begründung des Arbeitsverhältnisses eine Pensionszusage erteilt wird und daraufhin laufende Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung vorgenommen werden. Durch die Zusage ist eine Last entstanden, die sowohl die Jahre vor der Zusage als auch die folgenden Jahre betrifft. Es entspricht eindeutig dynamischen Grundsätzen, wenn die Last, die mit vergangenen Jahren zusammenhängt, im Jahr der Zusage voll zurückgestellt wird und die künftigen Jahre nur mit dem auf sie entfallen-

1) BStBl 1952 III S.102

2) Gnam, Arnulf, Auswirkungen der Steuerreform 1955 auf Bilanzsteuerrecht und Buchführung, in RWP-Blattei (Forkel-Stuttgart) 14 Steuer R, S.278 vom 21.1.1955

den Teil belastet werden.

Die Finanzverwaltung sah in diesem Urteil insofern eine Gefahr, als die Abzugsfähigkeit der Einmalrückstellungen zu Gewinnmanipulationen, d.h. zu Pensionszusagen in Jahren hoher Gewinne führen könnte und hat daher die steuerliche Behandlung der Pensionrückstellung mit Wirkung ab 1955 durch den neu in das Einkommensteuergesetz aufgenommenen § 6a EStG geregelt.¹⁾ Danach "darf eine Rückstellung für Pensionsanwartschaften im Wirtschaftsjahr den Gewinn nur bis zur Höhe des Betrages mindern, der auf das Wirtschaftsjahr entfällt, wenn die Rückstellung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen gleichmässig auf die Zeit von der Entstehung der Pensionsverpflichtung (Pensionszusage) bis zu dem vertraglich vorgesehenen Eintritt des Versorgungsfalles verteilt wird." Tritt der Versorgungsfall früher ein, so darf im Jahre des Eintritts des Versorgungsfalles die Differenz zwischen den bereits in früheren Jahren zurückgestellten Beträgen und dem Barwert der Pensionslast in einem Betrage der Rückstellung zugeführt werden.

Wenn Gnam²⁾ den neuen § 6a EStG 1955 "als Stein im Mosaik der dynamischen Ergebnisermittlung" bezeichnet, so ist ihm nur insofern beizupflichten, als die Zulassung der Rückstellung gesetzlich geregelt wurde, was bis dahin nicht der

- 1) EStG in der Fassung des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954, BGBl I S.373 vgl. auch Vogel, Horst, Die steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung, in DStZ 1954, S.386
- 2) Gnam, Arnulf, Auswirkungen der Steuerreform 1955 auf Bilanzsteuerrecht und Buchführung, in RWP-Blattei (Forkel-Stuttgart) 14 Steuer R, S.278

Fall war. Was aber die Nichtzulassung der Einmalrückstellung für Pensionslasten vergangener Jahre im Zeitpunkt der Zusage betrifft, kann die neue Regelung gegenüber dem BFH-Urteil vom 10.2. 1952 nur als ein Rückschritt in den Bemühungen zur Angleichung des Steuerrechts an die dynamische Bilanz gewertet werden. Durch die neue Regelung müssen die der Pensionszusage folgenden Jahre auch die Last vergangener Jahre, also zuviel tragen, während nach dem Urteil vom 10.2. 1952 das Jahr der Zusage zwar die Last der verflossenen Jahre übernehmen mußte, dafür aber die künftigen Jahre entsprechend dynamischen Grundsätzen nur den auf sie entfallenden Anteil zu tragen hatten.

Abschliessend muß im Gegensatz zu Schmalenbach¹⁾ noch darauf hingewiesen werden, daß die Frage der Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz nach wie vor von ganz erheblicher Bedeutung ist. Viele Unternehmungen haben nur zur Versorgung ihrer Arbeiter und niederen Angestellten Pensionskassen geschaffen, nicht aber für die höheren Angestellten.

Im Anschluss an die Darstellung der Auffassung des Steuerrechts hinsichtlich der Instandhaltungs- und Pensionsrückstellungen erscheint es uns erforderlich auf dessen gegensätzliche Einstellung zur Frage der Aktivierung hinzuweisen, umsomehr, als gerade in der "Unzulässigkeit der Vorverrechnung notwendiger Aufwendungen ohne rechtliche Verpflichtung" der wesentlichste Mangel der Steuerbilanz²⁾ liegt.

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.160

2) Hertlein, Adolf, Bilanzreform und Leistungsrechnung, Elektrotechnik und Elektrotechnischer Anzeiger, Pössneck (Thür.) 1943, S.7

Vergleicht man die Begründung der OFH- und BFH-Urteile zur Frage über die Zulassung von Instandhaltungsrückstellungen mit den ebenfalls auf RFH- und BFH-Entscheidungen basierenden steuerlichen Grundsätzen über die Aktivierung, so kann man sich des Eindrucks der Inkonsequenz im Steuerrecht nicht erwehren. Bei der Aktivierung von Aufwendungen wird - wie wir auf Seite 112 ff nachgewiesen haben - die Voraussetzung des Vorhandenseins eines Wirtschaftsgutes nicht allzu streng gehandhabt, es genügt vielmehr das Vorhandensein von Aufwendungen, die mehreren Jahren zugute kommen. Bei der Passivierung dagegen wird - insbesondere bei den Rückstellungen für Instandhaltungen - streng am Wirtschaftsgut festgehalten. Gnam¹⁾ spricht daher berechtigterweise von einer "Verwässerung" des Begriffes "Wirtschaftsgut" und kommt zu dem Ergebnis, daß "diese Art von Wirtschaftsgütern nur geschaffen werden, um irgendwelche Konsequenzen der dynamischen Bilanzierung dann ablehnen zu können, wenn sie fiskalischen Erwägungen zuwiderlaufen." Seltsamerweise hat der BFH in der Entscheidung I 54/51 vom 26.6. 1951²⁾ in "Anwendung der vom OFH aufgestellten Grundsätze" noch besonders hervorgehoben, "daß der Abraumvorrat und der Abraumrückstand im Gegensatz zu der unterlassenen Instandhaltung eines Hauses, einer Maschine ein selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut darstellt!"³⁾ Uns scheint, daß hier der Unterschied zwischen der unterlassenen Instandhaltung einer Maschine und dem Abraumrückstand einer Zoche seitens des

-
- 1) Gnam, Arnulf, Ist die "Steuerbilanz" eine dynamische Bilanz? StW 1956, Sp.250
 - 2) BStBl 1951 III S.211
 - 3) Hoffmann, Fritz, Die dynamische Bilanz in der Rechtsprechung des OFH und BFH, in Neue Betriebswirtschaft, Beilage Nr.2 zum BB 1952, S.21

steuerrechts überbewertet wird.

Der eiserne Bestand

Schmalenbach hat die Gefahr, die von Seiten der Preissteigerungen dem Betrieb drohen, im Gegensatz zu Hax,¹⁾ der die Möglichkeit von Scheingewinnen verneint, richtig erkannt und zur Vermeidung dieser steuerpflichtigen Buchgewinne die Bewertung der Warenvorräte mit Anlagencharakter und Festwerten, die soviel umstrittene "Eiserne Bestandsbewertung" gefordert.

Vor der dynamischen Bilanzauffassung die Vorschriften und die hierzu ergangene Rechtsprechung des Steuerrechts gegenüber gestellt werden, erscheint es zweckmässig, die Entstehung von Scheingewinnen und deren Vermeidung durch bestimmte Wertansätze an einfachen Zahlenbeispielen darzustellen.²⁾

Zu Beginn eines Wirtschaftsabschnittes wird ein Gegenstand zu DM 100 eingekauft und mehrere Monate später mit einem Gewinnaufschlag von 30% zu DM 130 verkauft. Aus dem erzielten Erlös kann bei gleichbleibenden Preisen der gleiche Gegenstand wieder beschafft werden. Der Gewinn von DM 30 unterliegt mit 50% der Einkommensteuer, so dass dem Kaufmann neben der restlosen Wiederaufstellung seines Lagers DM 15 für Investitionen oder private Zwecke verbleiben.

Hax, Karl, Bilanzgewinn und Geldwertschwankungen, ZfhwF., N.F., 3.Jg., S.433

Vgl. Hertlein, Adolf, Ist bei fortschreitender Geldentwertung eine richtige Gewinnermittlung möglich? Kultur des Kaufmanns, Hamburg 1921, S.4; ausführliche Beispiele befinden sich auch bei: Barth, Kuno, Die Bewertung mit eisernen Beständen, Stuttgart 1951, S.4

b) Steigen die Preise der gleichen Gegenstände in der Zeit zwischen Anschaffung und Veräusserung um z.B. 100%, so wird der nunmehr nur noch für DM 200 zu beschaffende Gegenstand wieder mit 30% Gewinnaufschlag, zu DM 260 veräußert. In diesem Fall beträgt der buchmässige Gewinn DM 160. Nach Abführung der Steuer von 50% verbleibt ein Betrag von DM 80, der zusammen mit den restlichen DM 100, die als Vermögensumschichtung zu keinem Gewinn geführt haben, nicht mehr ausreicht, um den veräußerten Gegenstand wieder anzuschaffen. Die Scheingewinne und deren Versteuerung stellen damit einen "Griff in die Substanz" der Unternehmung dar.

c) Der Scheingewinn wird noch grösser und der "Griff in die Substanz" noch tiefer, wenn die Verkaufserlöse nicht oder nicht in dem gleichen Maße steigen wie die Einkaufspreise. Wird der für DM 100 erworbene Gegenstand trotz einer zwischen Erwerb und Veräusserung eingetretenen Erhöhung des Einkaufspreises auf DM 200 für DM 200 veräußert, so verbleiben nach Abzug der Einkommensteuer nur DM 150. Der Unternehmer benötigt in diesem Fall ein zusätzliches Kapital von DM 50, um die gleiche Menge Ware wieder zu beschaffen. Im vorhergehenden Beispiel war ein zusätzliches Kapital von nur DM 20 erforderlich.

d) Bei den unter a-c aufgeführten Beispielen über die Entstehung von Scheingewinnen wurden nur Preissteigerungen bei sonst stabilem Geldwert unterstellt. Es ist selbstverständlich, daß eine fortschreitende Geldentwertung das gleiche Ergebnis zeitigt, so daß Hertlein¹⁾ zuzustimmen ist, wenn er schreibt: "Die Unzulänglichkeit der bei konstantem Geldwert richtigen Gewinnermitt-

1) Hertlein, Adolf, Ist bei fortschreitender Geldentwertung eine richtige Gewinnermittlung möglich? Kultur des Kaufmanns, Hamburg 1921, S.6

lungsmethode führt also in Zeiten sinkenden Geldwertes zu scheinbar enormen Überschüssen bei gleichzeitig zunehmender Verarmung der Betriebe."

Die buchmässigen Scheingewinne lassen sich u.a. dadurch vermeiden, daß das gebundene Vorratsvermögen entsprechend den Forderungen Schmalenbachs als eisener Bestand mit einem Festwert angesetzt wird.

Das Wesen des Festwertes besteht darin, "daß für einen stets etwa in gleicher Höhe benötigten Bestand an Wirtschaftsgütern zunächst der Anschaffungsaufwand aktiviert wird, daß weiter einerseits an dem aktivierten Festwert jede Absetzung für Abnutzung unterbleibt und andererseits die Anschaffungskosten nicht aktiviert, sondern sofort über Unkosten verbucht werden."¹⁾

Dadurch stehen den höheren Verkaufserlösen die erhöhten Wiederbeschaffungskosten gegenüber und die Scheingewinne werden vermindert. Scheingewinne lassen sich aber auch bei einem Festwert insoweit nicht vermeiden, als sich die Warenpreise zwischen Erwerb und Veräußerung erhöhen.

Damit zusammen hängt auch die Lifo-Methode, die auf dem Standpunkt steht, daß der zuletzt gekaufte Gegenstand zuerst wieder verkauft wird. Wenn zu Beginn des Jahres ein Gegenstand zu DM 100 auf Lager war, während des Jahres ein gleicher Gegenstand für DM 200 dazu gekauft und vor dem Bilanzstichtag ein Gegenstand verkauft wurde, so wird nach der Lifo-Methode davon ausgegangen, daß der zuletzt für DM 200 gekaufte Gegenstand veräußert wurde. Der noch vorhandene Gegenstand wird trotz der inzwischen gestiegenen Wiederbeschaffungskosten in der Bilanz nur mit DM 100 ausgewiesen. Damit kommt ebenfalls der Ausweis eines Buchgewinns in Fortfall.

1) RFH im Urteil IV A 588/35 vom 16.12.1936,
Bd.40, S.312

Mit dem Problem der Scheingewinne haben sich die obersten Steuergerichte schon kurz nach dem ersten Weltkrieg befasst. In dem RFH-Urteil I 132/21 vom 11.4.1922¹⁾ wird darauf hingewiesen, daß "der Einfluß der fortschreitenden Geldentwertung nicht ausser Betracht bleiben darf" und gleichzeitig eine Gesetzesauslegung gefordert, nach welcher eine Versteuerung der Scheingewinne unmöglich wird. Trotz dieser frühen Erkenntnisse ist es zu einer grundsätzlichen Lösung des Problems nicht gekommen. Der RFH hat die Eiserne-Bestandsbewertung lediglich für Werkzeuge, Gerätschaften, usw. zugelassen. In seinem Urteil VI 593/38 vom 19.10.1938²⁾ wird ausgeführt: "Warenvorräte können nicht als eisener Bestand bewertet werden Von einem eisernen Bestand mit immer gleicher Bewertung kann nur dort die Rede sein, wo es sich um Werkzeuge, Gerätschaften usw. handelt, nicht aber bei Warenvorräten. Wenn die Waren an sich als vertretbare Sachen behandelt werden, so muß als Anschaffungspreis für die einheitlich zu bewertenden Sachen zunächst der neueste Anschaffungspreis gelten, soweit die neueste Anschaffung mengenmässig dem vorhandenen Bestand entspricht. Soweit mehr Waren bestandsmässig vorhanden sind, müssen die Preise der vorhergehenden Anschaffungen zugrunde gelegt werden." Der RFH hat sich damit für die Auffassung entschieden, daß die zuerst gekauften Gegenstände auch wieder zuerst verkauft werden, also für die First in-first out-Methode.

Als nach der Geldumstellung im Jahre 1948 die ersten Preisauftriebstendenzen spürbar wurden, haben sich sowohl der OFH auf Ersuchen des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen in seinem Gutachten I D 2/49 vom 3.6.1949³⁾ als auch

1) Entscheidungen des RFH, Bd. 9 S.111

2) RStBl 1939, S.26

3) BFMBI 1949, S.205

der BFH in dem Urteil I 140/52 vom 1.3.1955¹⁾ mit dem Scheingewinnproblem - allerdings in beiden Fällen mit unbefriedigendem Ergebnis - erneut befasst.

Der OFH lehnt die Eiserner-Bestandsbewertung nicht grundweg ab, er läßt sie aber grundsätzlich für solche Wirtschaftsgüter nicht zu, die nicht schon wegen ihrer Beschaffenheit einzeln bewertet werden müssen. "Das Gutachten kann zunächst nur verhältnismässig wenige allgemeine Hinweise geben. Als anlageähnliches Vorratsvermögen wird man den Mindestbestand an Waren und insbesondere an Rohstoffen ansehen können, der notwendig ist, die leibungslose Fortführung des Betriebes bis zum Eingang von Ersatzgütern unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen zu sichern (Überbrückungsvorräte; Schmalenbach: Das vom Betriebe benötigte Minimum der Vorräte). Für den eisernen Bestand kommen danach nur Wirtschaftsgüter in Frage, die in grösserer Menge vorhanden, im wesentlichen gleichartig und gleichwertig (Entsch. des RFHofes I A 1756/32 vom 5. Juli 1933, RFH Bd. 34, S. 17, StBl 1933, S. 763), also vertretbar sind, so vor allem Rohmaterialien, wie Kohle, Eisen, Wolle, einfache Produkte (Massengüter) wie Flaschen, Schaufeln, Hacken."²⁾

Wenn dieses Gutachten auch nicht allgemein gültigen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen entsprechend ausgefallen ist und die Bewertung des durchschnittlichen Bestandes der Warenvorräte mit einem Festwert weiterhin abgelehnt wurde, so bedeutet es doch insofern einen weiteren Schritt zur Angleichung der Steuerbilanz an die dynamische Bilanzauffassung, als es zumindest Teilen des Vorratsvermögens einen Anlagecharakter zu-

1) BStBl 1955, III S. 144

2) OFH im Gutachten vom 3.6.1949 I D 2/39, BFMBI 1949, S. 205

erkennt. Die vorbehaltlose Anerkennung dynamischer Grundsätze in Bezug auf den eisernen Bestand glaubte aber der OFH um deswillen nicht aussprechen zu können, weil nach seiner Auffassung dieses Problem durch die Rechtsprechung nicht lösbar sei.

Bemerkenswert war in diesem Zusammenhang weiterhin, daß die Finanzverwaltung das Gutachten anerkannte und in Abschn.52 Abs.2 EStR II/48 1949 folgende Anweisung gab: "Hält sich der Steuerpflichtige an die Grundsätze des Gutachtens, so bestehen keine Bedenken, bei Teilen des Vorratsvermögens einen anlageähnlichen Charakter anzuerkennen und die Bilanzierung des eisernen Bestandes beim Warenlager zuzulassen."

Der BFH hat die Auffassung des OFH bestätigt und die Bildung eiserner Bestände sogar für das gesamte anlageähnliche Vorratsvermögen zugelassen. Es beschränkt aber - und hier ist der Pferdefuß dieser Entscheidung - den Begriff des anlageähnlichen Vorratsvermögens im Gegensatz zu Schmalenbach auf die "Überbrückungsvorräte," d.s. Vorräte, die dazu dienen, einer Stockung der Zufuhr u.ä. Rechnung zu tragen.

Das lang erwartete BFH-Urteil löste also das nach wie vor brennende Problem ebenfalls nicht, d.h. nicht im Sinne der dynamischen Bilanzlehre. Es hat im Gegenteil die Bildung eiserner Bestände ab 1955 mit Rücksicht auf die ab diesem Zeitpunkt gebotene Möglichkeit der Bildung einer Preissteigerungsrücklage nicht mehr zugelassen.

Auch der Gesetzgeber glaubte es nicht verantworten zu können, das Steuerrecht in dieser Beziehung an die dynamische Bilanzauffassung anzupassen. Er hat vielmehr - entsprechend den

1) MinBlFin 1950, S.643

Vorschlägen von Hax - 1) lediglich durch das Steuerneuordnungsgesetz vom 16.12.1954²⁾ in § 51 Abs.1 Ziff.2 Buchstabe b EStG 1955 eine Ermächtigung zur Bildung sogenannter Preissteigerungsrücklagen eingeführt. Diese Ermächtigung wird in § 74 EstDV 1955³⁾ ausgeführt. Danach können Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, halbfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und Waren, die vertretbare Wirtschaftsgüter sind und deren Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) am Schluß des Wirtschaftsjahres gegenüber dem Börsen- oder Marktpreis am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um mehr als 10 v.H. gestiegen ist, im Wirtschaftsjahr der Preissteigerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage für Preissteigerungen bilden. Die Rücklage ist spätestens bis zum Ende des auf die Bildung folgenden vierten Jahres wieder aufzulösen. Damit wird zwar die Steuerlast für Scheingewinne durch Verteilung der Steuer auf mehrere Jahre gemildert, aber in keiner Weise beseitigt.

Mit einer Stundung ist der Wirtschaft nicht gedient. Sie wird durch die auch künftighin erfolgende Besteuerung der Scheingewinne auch noch nach drei oder vier Jahren bedroht, insbesondere wenn die Preissteigerungen - was keine Seltenheit ist - Hundert und mehr Prozent betragen. "Die Möglichkeit der Rücklagenbildung nach dem Steuerneuordnungsgesetz bildet daher nur eine Scheinlösung des Problems der Scheingewinnbesteuerung."⁴⁾

- 1) Christoph, B., Eiserner Bestand und Preisdifferenzrücklage in der betriebswirtschaftlichen Praxis, DB 1956, S.26
- 2) BGBl 1954 I S.373
- 3) BStBl 1955 I S.710
- 4) Görres, Peter, Zur Scheingewinnbesteuerung, in BB 1955, S.124

Die Preissteigerungsrücklage schließt zwangsläufig alle anderen Möglichkeiten zur Vermeidung von Scheingewinnen, insbesondere die Beibehaltung der seit 1948 in beschränktem Umfang zulässigen Eisernen-Bestandsbewertung aus. Eiserner Bestände müssen spätestens Ende 1954 aufgelöst werden.

Damit hat sich das Steuerrecht ohne Zweifel wieder einen Schritt von der dynamischen Bilanzfassung entfernt und aus währungspolitischen Gründen streng am Riegerschen Nominalismus 1 DM= 1 DM festgehalten. Dies ist auch der einzige Punkt, in dem es mit der nominalen Bilanzfassung übereinstimmt. Man wollte eben den "Grundsatz, daß die Gewinnermittlung des Einkommensteuerrechts eine reine Geldwertrechnung ist," nicht verlassen;¹⁾ wohl ausschliesslich mit Rücksicht auf diejenigen Steuerpflichtigen, die nur andere Einkünfte, also keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben. Diese Auffassung entspricht zwar dem finanzwirtschaftlichen Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung, er widerspricht aber nicht nur betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen, sondern auch volkswirtschaftspolitischen Notwendigkeiten.

Der Ausweis nichtverwirklichter Gewinne

Zu den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung gehört das Realisationsprinzip, d.h. daß nichtverwirklichte Gewinne in der Bilanz nicht ausgewiesen werden dürfen. Dieser Grundsatz gilt ohne jede Einschränkung durch den besonderen Hinweis in § 5 EStG auch für die steuerliche Gewinnermittlung.

1) Vogel, Horst, Die steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung, die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns und den Verlustvortrag, DStZ 1954, S.391

Schmalenbach macht diese Forderung ebenfalls zum wesentlichen Bestandteil seiner dynamischen Bilanzlehre¹⁾, jedoch mit einer beachtlichen Ausnahme für die spekulativen Vorräte bei Preissteigerungen. "Wenn die vorhandenen Vorräte nur gehalten werden, um den erwarteten Preis abzuwarten, und wenn sie sonst in keiner Weise gehindert werden, aus dem Betrieb in den Markt (genau gesagt, in einen anderen Betrieb) hinüberzuspringen, dann wäre logischerweise der Preis am Bilanzstichtag anzusetzen, gleichwie, ob der Preis inzwischen gefallen oder gestiegen ist. Wenn man die Realisationstheorie anwendet, so werden die Spekulationserfolge dem Realisationsjahre zugeschrieben, während sie in Wirklichkeit dem Jahre zugeschrieben werden sollten, in dem das Spekulationswagnis gelang."²⁾ Schmalenbach gibt selbst zu, daß diese Forderung mit den Grundsätzen ordnungsmässiger Bilanzierung im Widerspruch steht und somit eine Abweichung der dynamischen Bilanzlehre vom Steuerrecht darstellt.

Eine ähnliche gegenteilige Ansicht zwischen Steuerbilanz und dynamischer Bilanzlehre ist bei der Übertragung der stillen Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter festzustellen. Im allgemeinen ist Einkommensteuerrechtlich eine Gewinnverwirklichung im Einklang mit der dynamischen Bilanzfassung erst dann gegeben, wenn der Unternehmer über den Gewinn tatsächlich verfügen kann. Eine Gewinnverwirklichung vollzieht sich deshalb in der Regel erst bei einer wirtschaftlichen Bewegung von Gütern, d.h. bei einem Verkauf oder Tausch, wenn der Veräußerungs- oder Tauschwert über dem Buchwert liegt und damit die Wertsteigerung realisiert wird.

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.62

2) Schmalenbach, Eugen, aaO., S.179

Der Vorgang der Gewinnrealisierung ist aber viel zu sehr ein wirtschaftlich bedingter Tatbestand, um durch rein äusserliche, technische Merkmale erschöpfend gekennzeichnet zu werden. Es dürfen vor allem die Fälle nicht unbeachtet bleiben, in denen ohne Absicht des Unternehmers eine wirtschaftliche Güterbewegung stattgefunden hat, z.B. die Gewinnrealisierung durch höhere Gewalt.

Schmalenbach vertritt die Auffassung, daß in allen Fällen eines Abgangs - gleichgültig ob ein Verkauf, Tausch, ein Ausscheiden wegen höherer Gewalt usw. vorliegt - die Übertragung der in dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven auf die Ersatzwirtschaftsgüter nicht den Grundsätzen dynamischer Bilanzierung entspreche. Diese "Handhabung hat u.U. eine Verfälschung der zukünftigen Erfolgsausweise zur Folge, nämlich dann, wenn die stille Reserve in der Folgezeit durch zu niedrige Abschreibungen aufgelöst wird. Dann stehen den vergangenen Erfolgsrechnungen mit zu hohen Abschreibungen die zukünftigen mit zu niedrigen Abschreibungen gegenüber." ¹⁾

Die Sorge Schmalenbachs ist zweifellos berechtigt, denn regelmässig und insbesondere aus steuerlichen Gründen wird das Ersatzwirtschaftsgut mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der stillen Reserven des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes aktiviert und die Abschreibung von diesem verminderten Wert unter Berücksichtigung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bemessen, d.h. es wird in den künftigen Jahren zu wenig abgeschrieben. Die Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnungen wird gestört.

Eine Realisierung stiller Rücklagen hat der RFH in seinen Urteilen VI A 514/30 vom 2.4.1930²⁾,

1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz
11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.90

2) RStBl 1930 S.313

VI A 682/33 vom 22.11.1933¹⁾, I A 409/32 vom 20.12.1933²⁾ dagegen dann nicht verlangt, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt, durch Brand, Sturm, Überschwemmungen usw. oder aber durch behördlichen Eingriff, wie Enteignung oder zwangsweise Betriebsverlegung³⁾ aus dem Unternehmen ausscheidet und eine den Buchwert übersteigende Ersatzleistung durch Versicherungsträger oder durch öffentliche Kassen gewährt wird. Die Rechtsprechung macht dabei keinen Unterschied in der Behandlung der Wirtschaftsgüter des Anlage- und des Umlaufvermögens.⁴⁾ Wesentlich erscheint, dass eine Gewinnrealisierung dort abgelehnt wird, wo Wirtschaftsgüter gegen den Willen des Unternehmers aus dem Betrieb ausscheiden.

Nach grundsätzlicher Auffassung des Steuerrechts führen auch Tauschgeschäfte über Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zur Gewinnrealisierung. Es gilt die Regel, dass die eingetauschten Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten anzusetzen sind (§ 6 EStG). Die Anschaffungskosten der eingetauschten Wirtschaftsgüter liegen im Buchwert zuzüglich dem Wert der stillen Reserven, d.h. im Teilwert der weggetauschten Wirtschaftsgüter. Ist dieser grösser als der Buchwert, so wird in Höhe des überschüssenden Betrages Gewinn realisiert.⁵⁾

Das BFH-Urteil I 4/52 U vom 17.5.1952⁶⁾ bringt eine andere Auffassung zum Ausdruck. Eine Gewinn-

1) RStBl 1934, S.430

2) RStBl 1934, S.432

3) Vgl. RFH VI 281/38 vom 3.Aug.1938, RStBl 1938, S.964

4) Vgl. RFH VI 494/38 vom 10.Aug.1938, RStBl 1938, S.915

5) Vgl. RFH Urteil VI A 852/35 vom 12.12.1935
StuW 1936, Nr.78

6) BStBl 1952 III S.208

verwirklichung beim Tausch sei dann nicht anzunehmen, wenn im Einzelfall eine Absicht des Unternehmers auf Realisierung der stillen Rücklagen vermutungsweise nicht unterstellt werden könne, obwohl (im Gegensatz zu oben) das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes dem Willen des Kaufmannes grundsätzlich entspreche. Eine vermutungsweise Unterstellung der Gewinnrealisierungsabsicht werde man bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in der Regel nicht annehmen können. Deshalb entspreche eine Übertragung der stillen Reserven auf das eingetauschte Wirtschaftsgut des Anlagevermögens wirtschaftlich sinnvollen Überlegungen.¹⁾ Anders dagegen würde beim Tausch der zum Umsatz bestimmten Güter des Umlaufvermögens die Vermutung für eine Absicht des Unternehmens sprechen, die stillen Reserven zu realisieren.

In der zugrundeliegenden Streitfrage bearbeitete ein Unternehmen Edelmetalle, die es sich materialmässig von den Kunden stellen ließ. Um Vorlieferungen an die Auftraggeber ausführen zu können, unterhielt es selbst einen Festbestand an Edelmetallen, einen Umlaufstock, den es als betriebstechnische Notwendigkeit bezeichnete. Das Finanzamt sah in der im Tauschweg erfolgenden Deckung der umgesetzten Goldbestände eine Gewinnrealisierung. Der BFH kam zu dem Schluß, daß ausnahmsweise sogar beim Tausch der zum Umsatz bestimmten Güter eine Gewinnverwirklichung nicht anzunehmen sei, wenn nachweisbar eine Absicht zur Realisierung nicht bestand.

Wir haben hier ein Beispiel, daß die steuerliche Rechtsprechung den Unternehmern zur Verringerung

-
- 1) Eine Einschränkung dieser Auffassung bringt allerdings das BFH-Urteil I 246/54 U vom 23.9.1955, BStBl 1955 III S.320; vgl. auch von Wallis, Gewinnverwirklichung beim Tausch von Anlagegütern, FR 1956, S.221

der Steuerlast weiter entgegenkommt als Schmalenbach. Die genannte Entscheidung ist aber auch ein Beispiel für das Festhalten des Steuerrechts an vermögensrechnerischen Gedanken.¹⁾

Sanierungsgewinne

"Wurde ein Gegenstand geschenkt, so ist sein Verbrauch ebenso ein Aufwand, wie wenn er gekauft worden wäre. Aber die Schenkung selbst stellt einen Ertrag der Unternehmung dar."²⁾ Der Gläubigerverzicht erfolgt für Betriebsschulden und ist deshalb kein ausserbetrieblicher, sondern ein innerbetrieblicher Vorgang.³⁾

Die dynamische Bilanzauffassung vertritt auch in diesem Fall eine andere Ansicht als das Steuerrecht⁴⁾ und die hierzu ergangene Rechtsprechung des RFH.⁵⁾ Daß die Auffassung der Dynamiker richtig ist, geht leicht aus folgendem Beispiel hervor: "Die Schuld ist DM 100000, der Nachlass DM 80000; die Gläubiger zahlen an die Firma DM 80000 ein, bestehen aber auf ihrer Forderung von DM 100000. Das gleiche wird durch den Verzicht auf die Forderung in Höhe von DM 80000 erreicht. Der Ertrag, den die Unternehmung erzielte, ist in jedem Fall DM 80000, der auf die Erfolgsrechnung einwirken muß."⁶⁾

-
- 1) Helpenstein, Franz, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932, S.131
 - 2) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.167
 - 3) Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanzauffassungen, in DStZ 1936, S.1505
 - 4) Vgl. § 11 Ziff.4 KStG
 - 5) RFH VI 495/38 vom 14.11.1938, RStBl 1939, S. 117; RFH VI/300 vom 7.4.1943, RStBl 1943, S. 450; RFH IA/305/36 vom 2.3.1937, RStBl 1937, S.626
 - 6) Helpenstein, Franz, aaO., S.112

Das Steuerrecht dagegen betrachtet Gewinne, die durch Gläubigerverzicht im Rahmen der Sanierung einer Unternehmung anfallen, als nicht steuerpflichtig. Der RFH ging bei seinen diesbezüglichen Entscheidungen von der vermögensrechnerischen Einstellung aus, dass der Sanierungsgewinn eine Erhöhung des Anlagekapitals darstelle und daher Sache des Unternehmers oder der Gesellschafter sei. Dabei wurde übersehen, dass die Schulden nicht für den Unternehmer oder die Gesellschafter selbst, sondern für das Unternehmen aufgenommen und daher auch für die Unternehmung erlassen wurden. Das Steuerrecht stellt zwar an den Begriff der Sanierung (eine gesetzliche Definition besteht nicht) gewisse Anforderungen, die zum Teil eine eingehende wirtschaftliche Betrachtung erfordern, trotzdem bleibt aber der Unterschied zwischen dynamischer Bilanzlehre und dem statisch eingestellten Steuerrecht bestehen.

Die Bewertungsfreiheit und Sonderabschreibungen in der Steuerbilanz

Die im Zusammenhang mit der Währungsreform im Jahre 1948 entstandene Kapitalknappheit und die hohen Steuersätze waren ein schweres Hindernis für den dringenden Wiederaufbau. Als Finanzierungsquelle blieb anfangs nur die Eigenfinanzierung, zu deren Erleichterung der Gesetzgeber eine Reihe von Vergünstigungen in Form besonderer Gewinnermittlungsvorschriften geschaffen hat. So wurde u.a. die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs.2 EStG, die Sonderabschreibung für den Wohnungsbau gem. § 7b EStG und für den Schiffbau gem. § 7d Abs.1 EStG, die Bewertungsfreiheit für zinslose Wohnungsbaudarlehen gem. § 7c EStG und zinslose Schiffbaudarlehen gem. § 7d Abs.2 EStG sowie die Sonderabschreibung nach § 36 IHG

eingeführt. Es kann kein Zweifel darüber bestehen, daß all diese Sonderabschreibungen dynamischen Grundsätzen widersprechen, weil damit einzelne Wirtschaftsabschnitte besonders stark, andere dagegen wieder viel zu wenig belastet werden und damit die zum Wesen der dynamischen Bilanz gehörende Vergleichbarkeit erheblich gestört, wenn nicht sogar unmöglich gemacht wird.¹⁾ Hinzu kam und kommt noch, daß der Gesetzgeber die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit und Sonderabschreibungen entsprechend dem Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz von einer gleichlautenden Behandlung in der Handelsbilanz abhängig gemacht hat. Der Gesetzgeber hat also die Unternehmungen gezwungen auch eine Handelsbilanz aufzustellen, die mit dynamischen Grundsätzen unvereinbar ist. Im Hinblick auf die hohen Steuersätze hat natürlich jedes Unternehmen grösseren Wert auf die Steuerbegünstigungen als auf die Erstellung einer dynamischen Handelsbilanz gelegt.

Ein weiteres Beispiel für das Festhalten des Steuerrechts an statischen Grundsätzen bietet der sogenannte Importwarenerlass,²⁾ der die Berücksichtigung von Preissenkungen innerhalb von 2 Monaten nach dem Bilanzstichtag bei der Bewertung von bestimmten Importwaren unter Berufung auf das BFH-Urteil VI 119/52 vom 16.4.1953³⁾ zulässt. Nach dynamischer Auffassung können nur die bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Vorgänge und Tatsachen berücksichtigt werden,⁴⁾ denn Wertmin-

1) Vgl. Thies, Erich, Die Abschreibungspolitik in der eisenschaffenden Industrie unter dem Einfluss des Investitionshilfegesetzes, ZfhwF., N.F., 6.Jahrg. 1954, S.446

2) BStBl 1955 II S.20

3) BStBl 1953 III S.192

4) Vgl. Gnam, Arnulf, Ist die "Steuerbilanz" eine dynamische Bilanz? StW 1956 Sp.254

derungen, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, sind Aufwand des laufenden Geschäftsjahres und nicht des vorhergegangenen. Es widerspricht dem Grundsatz der genauen Periodenabgrenzung, wenn ein künftiger Aufwand vorverlagert wird. Eine ähnliche Ansicht hat auch der BFH in seinem Urteil IV 566/54 vom 26.1.1956¹⁾ vertreten, wonach bei starken Preisschwankungen der Kaufmann berechtigt sei, für seine Vorräte einen Wert einzusetzen, der dem Börsenpreis 6 Wochen nach dem Bilanzstichtag entspricht.

7. Ergebnis

Die Darstellung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften und die Untersuchungen im III. Teil haben zunächst einmal gezeigt, dass sich die Frage nach dem Einfluss der betriebswirtschaftlichen Bilanzlehren im Ertragsteuerrecht tatsächlich auf die Frage "statisch" oder "dynamisch" beschränkt.

Ob nun die Steuerbilanz statisch oder dynamisch ist, diese Frage ist schon deshalb nicht leicht zu beantworten, weil ja die Unterschiede zwischen diesen beiden Auffassungen in deren praktischer Auswirkung nur unbedeutend sind. Erschwert wird die Beantwortung dadurch, dass in der Literatur vielfach von der steuerlichen Erfolgsbilanz gesprochen und damit gleichzeitig die Anwendung ausschliesslich dynamischer Bilanzierungsmethoden als Selbstverständlichkeit betrachtet wird. Es wird dabei überschen, dass die Ermittlung des Erfolges auch durch einen Vermögensvergleich möglich ist. Richtig ist vielmehr, dass das Ertragssteuerrecht zwar auch nur den Erfolg ermitteln will, dass es sich hierzu aber einer statisch orientierten Bilanz bedient, die keineswegs nur als "Kostenspeicher"

1) BStBl 1956 III S.113

zu betrachten ist. Die Frage darf also nicht lauten: "Ist die Steuerbilanz eine Erfolgs- oder Vermögensrechnung?", sondern: "Ist die steuerliche Erfolgsbilanz statisch oder dynamisch ausgerichtet?"

Entsprechend der früheren Bedeutung der statischen Bilanzauffassung war auch die Steuerbilanz in ihren Anfängen eine reine Vermögensbilanz. Dies wird schon dadurch unterstrichen, dass die Steuerbilanz seit ihrer Entstehung immer nur eine von der Handelsbilanz abgeleitete Bilanz war und der Handelsbilanz, oder besser gesagt, deren Ursprung tatsächlich nicht dynamische Gedanken zugrundegelegt werden können. Bis zum Erscheinen der Schmalenbachschen Theorie konnte daher die Handelsbilanz und damit auch die Steuerbilanz nur eine statische Vermögensrechnung sein, auch wenn der letzteren vor dem Erscheinen der dynamischen Lehre nur wenig praktische Bedeutung zukam.

Die dynamische Bilanzauffassung hat seit ihrem Erscheinen immer mehr Vertreter gefunden und wird heute für die Erfolgsermittlung als allgemein richtig anerkannt. Dieser Entwicklung konnte sich das Steuerrecht und die Rechtsprechung nicht ganz verschliessen. Wenn auch nur zögernd, so haben im Laufe der letzten 20 Jahre immer mehr dynamische Bilanzierungsgrundsätze Eingang in die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften gefunden. Dieser Einfluss war zwangsläufig, denn auch mit der Steuerbilanz soll - ebenso wie mit der dynamischen Bilanz - der richtige Gewinn ermittelt werden.

Wir haben jedoch feststellen müssen, dass das Steuerrecht fast ausschliesslich nur die Aktivseite der Steuerbilanz für den Einfluss dynamischer Bilanzierungsmethoden geöffnet hat, weil dies für den Fiskus mit einem Vorteil verbunden war. Wir denken hierbei an reine Aufwandausgaben,

die mehreren Jahren zugute kommen, z.B. Instandsetzungskosten, die jeder Unternehmer aus Steuerersparnisgründen im Jahr der Ausgabe voll als Aufwand buchen möchte, die aber nach dynamischen Grundsätzen verteilt werden müssen. Die Passivseite der Steuerbilanz blieb dagegen in den entscheidenden Fragen der dynamischen Auffassung verschlossen, wie das Beispiel der ablehnenden Haltung gegenüber den Instandhaltungsrückstellungen deutlich zeigt. Die Einstellung der Verwaltung und Rechtsprechung zur Frage der Gewinnrealisierung bei Übertragung der stillen Rücklagen auf Ersatzwirtschaftsgüter und der Sanierungsgewinne ist ausserdem ein Beweis dafür, dass es dem Steuerrecht trotz des unverkennbaren Bestrebens auf Anwendung rein dynamischer Anschauungen selbst in für den Fiskus vorteilhaften Fällen nicht gelang, sich von der Statik frei zu machen. Es kommt hinzu, dass der Gesetzgeber in den letzten Jahren eine Reihe von Steuervergünstigungen, z.B. die Sonderabschreibungen zur Förderung des Wohnungs- und Schiffsbaues, ohne zwingenden Grund in die Form von Gewinnermittlungsvorschriften gekleidet hat, damit den Grundsatz der Vergleichbarkeit verliess und für die Steuerbilanz in vermögensrechnerische, d.h. statische Eigentümlichkeiten zurückkehrte.

Andererseits darf aber nicht übersehen werden, dass die Unternehmungen selbst den Bemühungen der Wissenschaft zur Angleichung der Steuerbilanz an die dynamische Bilanzauffassung unverkennbare Schwierigkeiten bereiten. Die Schuld hierfür trägt das Steuerrecht mit den immer noch hohen und fast untragbaren Steuersätzen. Die Unternehmungen sind aus Steuerersparnis- oder Steuerverlagerungsgründen nur bezüglich der Passivseite der Bilanz für die Anwendung dynamischer Grundsätze. Was die Aktivseite betrifft, so operieren sie mit gesunkenen Werten und nicht aktivierungsfähigen Aufwendungen. Jedes Unter-

nehmen möchte aus steuerlichen Überlegungen heraus und ohne Rücksichtnahme auf die Erfolgsauswirkung möglichst viel passivieren und so wenig als möglich auf der Aktivseite der Bilanz ausweisen. Diese Einstellung entspricht vollinhaltlich der aus dem Gläubigerschutzgedanken heraus entstandenen Auffassung der Bilanz als reine Vermögensrechnung.

Daß die Statik im Steuerrecht auch heute noch nicht überwunden ist und weiterhin als Grundlage der Steuerbilanz betrachtet wird, erhält dadurch eine Bestätigung, dass sich namhafte Vertreter der Verwaltung, wie z.B. Theiss¹⁾ erst wieder in aller neuester Zeit gegen eine übermässige Ausdehnung der "Abgrenzung" ausgesprochen haben. "Theoretisch ist es gewiss einfach, alle Bilanzposten in Ausgaben und Einnahmen aufzulösen. Aber die praktische Übung des Kaufmanns, die vom Prinzip der Vorsicht beherrscht wird, zögert, dieser einfachen Theorie zu folgen und die Abgrenzungsposten gewissermassen grenzenlos auszuweiten." Eine ähnliche Auffassung hat der BFH in seinem Urteil IV 255/53 vom 28.1.1954²⁾ mit folgender Feststellung zum Ausdruck gebracht: "Auch für die Anwendung des Begriffs der Rechnungsabgrenzung muss eine Grenze gezogen werden; sie kann nur dort liegen, wo zwischen vorhergehendem Aufwand und Ertrag einer späteren Rechnungsperiode bei objektiver Betrachtung ein erkennbarer ursächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang besteht."

Als Ergebnis müssen wir daher feststellen, dass die Steuerbilanz ein statisches Fundament hat und nur einen teilweise dynamischen Aufbau trägt.

1) Theiss, J., Verfeinerung der Abgrenzungsmethoden bei der Gewinnermittlung? FR 1956, S.195

2) BStBl 1954 III S.109

Auf keinen Fall darf aber die Steuerbilanz als rein dynamische Erfolgsbilanz betrachtet werden; sie wird es u.E. vorerst wegen des hohen Finanzbedarfes auch nie werden. Hinzu kommt, dass die fiskalischen Interessen der Verwaltung und der Steuerpflichtigen zu starke Gegensätze aufweisen und das Denken in Vermögensgegenständen bei den Steuerjuristen, aber nicht zuletzt auch in der Wirtschaft selbst, zu tief verwurzelt ist.

IV. Teil

Die Bilanzauffassungen und die Vermögensaufstellung

Wenn wir aufgrund der Untersuchungen im vorhergehenden Abschnitt feststellen mussten, dass das Ertragsteuerrecht in zahlreichen Einzelfragen an der statischen Bilanzauffassung festgehalten hat und von der organischen Bilanzauffassung so gut wie nichts annehmen konnte, so bleibt noch die Frage zu untersuchen, welche betriebswirtschaftliche Bilanzauffassung sich im Vermögenssteuerrecht bei der Erstellung der Vermögensaufstellung der Unternehmungen durchgesetzt hat. Das Gesetz spricht hierbei von der Feststellung des Einheitswertes für das Betriebsvermögen.¹⁾

Van der Velde²⁾ betont die dringende Notwendigkeit einer solchen Untersuchung, weil sich die betriebswirtschaftliche Steuerlehre bisher fast ausschliesslich mit dem steuerlichen Gewinnbegriff beschäftigt und die Untersuchung über die Übereinstimmung der vermögensteuerlichen Bemessungsgrundlage mit betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vernachlässigt hat. Nicht zuletzt aus diesem Grunde war es der Finanzverwaltung und Rechtsprechung möglich, die ablehnende Haltung hinsichtlich der Zulassung von Rückstellungen für ungewisse Schulden bis heute beizubehalten.

1. Die Vermögensaufstellung

Vorausgeschickt sei, dass es sich nach weitver-

1) § 21 Abs.1 Ziff.2 BewG; BStBl 1952 I S.35

2) Van der Velde, Kurt, Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und Betriebswirtschaftslehre, in ZfhwF., N.F., 6. Jahrg. S.273

breiteter Ansicht bei der sogenannten "Vermögenssteuerbilanz" überhaupt nicht um eine Bilanz im betriebswirtschaftlichen Sinne handle.¹⁾

Als Begründung dafür wird darauf hingewiesen, dass sie nicht der Schlußstein einer Buchführung sondern eine besondere Aufstellung über sämtliche Vermögens- und Schuldtteile einer Unternehmung, losgelöst vom kaufmännischen Rechnungswerk sei und daher auch nicht die Grundsätze des Bilanzens und Wertzusammenhanges zur Anwendung kämen. Was im Zeitpunkt, für den die Vermögensaufstellung abzugeben ist, zum Unternehmen gehört müsse mit den vorgeschriebenen Werten angesetzt werden, ohne Rücksicht auf den Gläubigerschutz und eine richtige Periodenabgrenzung.

Ein weiterer Grund dafür, dass die Vermögensaufstellung nicht als Bilanz im üblichen Sinne angesehen werden könne, wird in den Vorschriften des BewG über die Hauptveranlagungen und Wertfortschreibungen gesehen. Gem. § 21 Abs.1 Ziff.1 BewG²⁾ werden die Einheitswerte für das Betriebsvermögen nur alle 3 Jahre auf den 1. Januar des ersten dieser Jahre festgestellt. Nur dann, wenn sich der Wert des Betriebsvermögens um mehr als den zehnten Teil oder um mehr als DM 100.000 nach der Hauptveranlagung ändert, erfolgt gem. § 22 Abs.1 BewG eine sogenannte Wertfortschreibung auf den 1. Januar des auf die Wertänderung folgenden Jahres. Dabei bleiben aber die Wertverhältnisse des Hauptveranlagungszeitpunktes massgebend. Nach den Vorschriften des HGB sei dagegen eine Bilanz jährlich aufzustellen.

Wollten wir uns diesen Argumenten anschliessen,

1) Sidlo, Josef, Das Verhältnis von Steuerbilanz und Vermögensaufstellung hinsichtlich der Bewertung, Kölner Dissertation 1949, S.9

2) BGBl 1952 I S.22; BStBl 1952 I S.35

dann dürfte unsere Untersuchung über den Einfluss der betriebswirtschaftlichen Bilanzlehren auf das Steuerrecht nicht auf die Vermögensaufstellung ausgedehnt werden. Wenn wir es trotzdem tun, dann deshalb, weil die Vertreter der genannten Einwendungen bei ihren Feststellungen nur von den für die handelsrechtlichen Jahresbilanzen geltenden Grundsätzen ausgegangen sein können und die Tatsache übersehen haben, dass in zahlreichen Fällen aus rein innerbetrieblichen Notwendigkeiten nicht regelmässig zu erstellende Bilanzen, z.B. Liquidationsbilanzen, erforderlich werden, denen man den Charakter einer Bilanz zugegebenermassen nicht absprechen kann.

Die Ähnlichkeit der Vermögensaufstellung mit einer Bilanz ist daher nicht zu verkennen. Ausserdem besteht ein unverkennbarer Zusammenhang zwischen der Ertragsteuerbilanz und der Vermögensaufstellung, einmal, weil die Steuerbilanz in der Regel den Ausgangspunkt für die Vermögensaufstellung darstellt und zum anderen, weil eine Reihe von Wertansätzen unverändert in die Vermögensaufstellung übernommen wird.

Diese Feststellungen sprechen zunächst für die Vorherrschaft statischer Gedankengänge im Vermögensteuerrecht. Diese Annahme hat der BFH in dem Urteil III 43/50 S vom 25.10.1951¹⁾ auch ausdrücklich bestätigt: "In der Tat ist bei der Vermögensbewertung kein Raum für das dynamische Prinzip." Der Vermögensbewertung sei das statische Prinzip eigentümlich, "weil sie auf einen bestimmten Zeitpunkt abgestellt ist, während die Erfolgsrechnung ganze Entwicklungsabschnitte betrifft, die sich einander anschliessen und

1) BStBl 1952 III S.37, vgl. auch Sidlo, Josef, Das Verhältnis von Steuerbilanz und Vermögensaufstellung hinsichtlich der Bewertung, Kölner Dissertation 1949, S.9

aufeinander abgestimmt sein sollen." Inwieweit diese Auffassung zutrifft, wird die folgende Untersuchung zeigen. Wir werden uns dann van der Velde¹⁾ anschliessen können, wenn er feststellt, dass auch "auf dem Gebiet der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens der Begriff "statisch" im Gegensatz zu "dynamisch" die grösste Verwirrung hervorgerufen hat."

2. Die Ermittlung des Vermögens²⁾

Soll der derzeitige "wahre" Wert der in einer Unternehmung zusammengefassten Vermögensgegenstände ermittelt werden, so kann nicht von dem Wert des einzelnen Gegenstandes und auch nicht davon ausgegangen werden, was für diesen aus Mitteln des Betriebes aufgewendet wurde, massgebend müssen vielmehr die in der Zukunft liegenden Erträge der Unternehmung sein; der Ertragswert ist entscheidend. "Durch bilanzmässige Addition der einzelnen Aktiva und Abzug der Passiva gewinnt man den Wert einer Unternehmung nicht, denn der Wert der Unternehmung ist nun einmal der kapitalisierte Zukunftserfolg."³⁾ Wie dieser Ertragswert einer Unternehmung im einzelnen zu errechnen ist bzw. welche betriebswirtschaftlichen Bewertungsgrundsätze bei dessen

- 1) Van der Velde, Kurt, Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und Betriebswirtschaftslehre, ZfhwF., N.F., 6. Jahrgang S.279
- 2) Für die Ermittlung des Vermögens gelten nicht die Vorschriften des Vermögensteuergesetzes (BGBl 1954 I S.137; BStBl 1954 I S.296), sondern die des Bewertungsgesetzes (BGBl 1952 I S.22; BStBl 1952 I S.35). Das Vermögensteuergesetz enthält nur einige in diesem Zusammenhang uninteressante Rahmenvorschriften für die Erhebung der Vermögensteuer.
- 3) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953, S.31 und 32

Ermittlung zu beachten sind, interessiert an dieser Stelle nicht. Es wird insoweit auf die einschlägige Literatur verwiesen.¹⁾ Wichtig ist aber die Feststellung, dass das Bewertungsrecht bei den Vorschriften über die Feststellung des Einheitswertes für das Betriebsvermögen von der gleichen Erkenntnis ausgeht.

Nach § 2 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich, also als Ganzes zu bewerten. Als wirtschaftliche Einheit gilt eine Mehrheit von an sich selbständigen Wirtschaftsgütern, die demselben Eigentümer gehören und den gleichen wirtschaftlichen Zwecken dienen. So wird z.B. der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes nicht nach dem Ausmass des Grund und Bodens, nach der Anzahl der Maschinen und Gebäude und nach dem Umfang des Viehbestandes, sondern nach Hektarertragsätzen ermittelt.

Die Erkenntnis, dass sich der Wert einer Unternehmung nur durch Feststellung des Ertragswertes ermitteln lässt, ist bei der Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens einer gewerblichen Unternehmung undurchführbar. Der Grund hierfür liegt wohl in erster Linie in der Kompliziertheit eines solchen Verfahrens; die Finanzbehörden wären nicht in der Lage, die vielen Fälle für beide Teile in befriedigender Weise zu lösen. Der Gesetzgeber hat deshalb als Ausnahme von der Regel für die zu einem gewerblichen Unternehmen gehörenden Wirtschaftsgüter die Einzelbewertung vorgeschrieben und damit das Wertermittlungsverfahren der statischen Bilanzauffassung übernommen.

1) Vgl. Schmalenbach, Eugen, Beteiligungsfinanzierung. 7. Aufl., Köln/Opladen 1949, und Hax, Karl, Die Gesamtbewertung von Unternehmungen, Betriebsw., Beiträge, 2. Lieferung, Febr. 1948

Für die Ermittlung des Vermögens einer Unternehmung wird also zunächst der Wert eines jeden aktiven und passiven Wirtschaftsgutes unter Anwendung des vorgeschriebenen Bewertungsmaßstabes ermittelt. Die Differenz zwischen den Aktiv- und Passivposten ergibt gem. § 62 Abs. 1 BewG¹⁾ den Einheitswert des Betriebsvermögens. Besondere Beachtung verdient der Hinweis, dass hierfür - ähnlich wie im Ertragsteuerrecht - nur selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter in Frage kommen, weshalb z.B. das Kapital und die Rücklagen für die Feststellung des Einheitswertes ausser Betracht bleiben muss. Ebenso konnte in den ersten Jahren nach der Währungsumstellung ein in der Handels- und Steuerbilanz evtl. ausgewiesener Saldo des Kapitalentwertungskontos nicht in die Vermögensaufstellung übernommen werden.

Das BewG wendet hierbei "eine wunderliche Systematik"²⁾ an. In § 62 BewG wird zunächst von Schulden gesprochen und erst in § 66 BewG von den Aktiven und der Gesamtbewertung.

3. Die Wertkategorien des Bewertungsgesetzes

Da es sich bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens um die Ermittlung des Vermögens einer Unternehmung handelt, ist man geneigt anzunehmen, dass hierbei für alle Wirtschaftsgüter nur ein einziger Bewertungsmaßstab in Frage kommen kann. Diese Annahme geht fehl. Das BewG kennt im Gegensatz zu allen Bilanzlehren³⁾ mehrere Wertkategorien.

1) BGBl 1952 I S.22; BStBl 1952 I S.35

2) Van der Velde, Kurt, Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und Betriebswirtschaftslehre in ZfhwF., N.F., 6. Jahrg. S.275

3) Wir sehen hierbei vom Niederstwert und Festwert in den Anschaffungswertbilanzen ab.

a) Der gemeine Wert

Nach § 10 Abs.1 BewG ist bei allen steuerlichen Bewertungen der gemeine Wert zugrunde zu legen, soweit nicht für einzelne Gegenstände besondere Vorschriften gelten. Damit scheint diese Wertkategorie zum wichtigsten Wert bei der Bewertung des Vermögens erhoben zu sein.

Der gemeine Wert wird nach § 10 Abs.2 BewG durch den Veräusserungspreis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre, wobei alle den Preis beeinflussenden Umstände, insbesondere die Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes, zu berücksichtigen, ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse aber auszuschalten sind. Nicht der tatsächlich erzielte Preis, sondern der erzielbare Preis ist der gemeine Wert. Jedoch wird in den weitaus meisten Fällen der Preis, der kurz vor oder nach dem massgebenden Zeitpunkt erzielt wurde, den wichtigsten Anhaltspunkt für die Ermittlung des gemeinen Wertes abgeben. Nach dem Urteil des RFH II A 165/22 vom 13.2.1923¹⁾ müssen sogar triftige Gründe vorliegen, wenn ein vom Kaufpreis abweichender Wert als gemeiner Wert angenommen werden soll.

Unter gewöhnlichem Geschäftsverkehr ist der Handel im freien Markt zu verstehen. Kaufpreise für den Erwerb von Gegenständen aus Zwangsversteigerungen und Konkursmassen können danach keinen Anhaltspunkt für die Ermittlung dieses Wertes abgeben. Ungewöhnliche Verhältnisse liegen vor, wenn Umstände eintreten, die bei Ermittlung des Wertes für einen Gegenstand üblicherweise nicht gegeben sind. Krekeler²⁾ nennt als Beispiel die Vereinbarung einer Barzahlung für ein Grundstück in Zeiten grosser Geldknappheit. Ein Kaufpreis

1) RFH-Entscheidungen Bd.11, S.260

2) Krekeler, Otto, Reichsbewertungsgesetz, 4.Aufl.
Berlin 1939, S.74

ist durch persönliche Verhältnisse beeinflusst, wenn die Höhe des Preises in erster Linie durch die Person des Käufers oder Verkäufers bestimmt wird.

Der gemeine Wert ist also der objektive Wert eines Gegenstandes, unabhängig von dessen Anschaffungspreis. Er ist damit rein statischer Natur und kommt auch dem Reproduktionswert nach der organischen Bilanzauffassung sehr nahe, allerdings mit dem Unterschied, dass der gemeine Wert von der Veräußerung ausgeht und der Reproduktionswert von der Beschaffung.

Es ist aber schon an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass dem gemeinen Wert bei der Vermögensaufstellung für ein Unternehmen nur ganz geringe Bedeutung zukommt. Lediglich für nichtnotierte Wertpapiere, Anteile an Kapitalgesellschaften und Genussscheine ist z.Zt. ein über das sogenannte "Stuttgarter Verfahren"¹⁾ (früher über das "Berliner Verfahren"²⁾ zu ermittelnder Wert anzusetzen, der wegen der dabei erforderlichen Berücksichtigung des Substanz- und Ertragswertes mit dem gemeinen Wert identisch ist bzw. von diesem nur geringfügig abweicht.

b) Der Einheitswert

Mit dem gemeinen Wert sollen nach Absicht des Gesetzgebers auch Geschäftsgrundstücke, Einfamilienhäuser, unbebaute Grundstücke und Gewerbeberechtigungen bewertet werden. Besieht man sich aber die für die genannten Grundstücke ermittelten Werte, die sogenannten "Einheitswerte für das Grundvermögen" näher, so muss man feststellen, dass sie seit mehr als 15 Jahren in keiner Weise dem gemeinen Wert entsprechen.

1) AntBewR 1953; BStBl 1955 I S.97

2) VStR 1949, Abschn. 105 ff; BStBl 1949 I S.875

Bei Ermittlung der Einheitswerte für Geschäftsgrundstücke = Bürohäuser und Fabrikanlagen ist vom umbauten Raum auszugehen, wobei unter Zugrundelegung der Wertverhältnisse des Jahres 1914 für den cbm je nach Art und Beschaffenheit DM 5 bis DM 25 anzusetzen sind. Zur Angleichung an die Wertverhältnisse des Jahres 1935 erfolgt ein 30%iger Zuschlag. Die so ermittelten Gebäudewerte ergeben zusammen mit dem gemeinen Wert des Grund und Bodens (ebenfalls Wertverhältnisse 1935) nach Abzug bestimmter Abschläge wegen unorganischen Aufbaues, Strukturänderung und Belastung mit Gebäudeentschuldungssteuer den Ausgangswert, der bei voller Nutzung den gemeinen Wert darstellen soll.

Um die Ertragslage einer jeden Unternehmung in etwa zu berücksichtigen, wird vom Ausgangswert ein für die einzelnen Industriezweige verschiedener hoher Abschlag vorgenommen, der dem Verhältnis zwischen einer angenommenen Vollausnutzung und der tatsächlichen Ausnutzung im Jahre 1935 entspricht und im Durchschnitt 25-30% beträgt. Das Ergebnis ist der Einheitswert. Geregelt wird die dargestellte und als "Weil'sches Verfahren" bekannte Bewertungsmethode durch die RdF-Erlasse vom 23.2.1935¹⁾, 24.12.1935²⁾ und vom 17.7.1935³⁾. Die Ermittlung der Einheitswerte für Einfamilienhäuser erfolgt nach einem ähnlichen Verfahren. Als Einheitswert für unbebaute Grundstücke werden die Kaufpreise des Jahres 1935 angesetzt.

Da aber die Preise für bebaute und unbebaute Grundstücke und die Baukosten trotz Preisstopverordnung seit 1935 erheblich gestiegen sind⁴⁾,

1) RStBl 1935, S.350

2) RStBl 1935, S.1559

3) RStBl 1935, S.1018

4) Der Baukostenindex betrug nach Angaben der Brandversicherungsämter 130 im Jahre 1935 und liegt z.Zt. bei 330-340

liegen die derzeitigen Einheitswerte im Durchschnitt bei 30% der gemeinen Werte. Die Einheitswerte sind damit zu einer besonderen Wertkategorie geworden.

Ebenso liegen die Verhältnisse bei den Gewerbeberechtigungen, für welche gem. § 21 Abs. 1 Ziff. 1 BewG ebenfalls Einheitswerte zu ermitteln sind. Es handelt sich dabei um solche Berechtigungen, "deren Ausübung schon allein ein Gewerbe begründen würde"¹⁾. Als Beispiele seien erwähnt: Kohlenabbaugerechtigkeiten und Kohlengerechtsame, Erdölgerechtsame, Kali- und Steinsalzgerechtsame sowie Gewerbeberechtigungen an Heilbrunnen und Tafelwasserquellen. Nicht zu den Gewerbeberechtigungen zählen die Braurechte, Gastwirtschaftskonzessionen und Wasserrechte. Der Einheitswert wird für die Berechtigung allein festgestellt, d.h. der Wert des Grund und Bodens, der Gebäude und Betriebsanlagen wird nicht in die Wertermittlung einbezogen. Die Ermittlung der Einheitswerte, die ja gemeine Werte sein sollen, bietet verständlicherweise erhebliche Schwierigkeiten²⁾, was schon daraus hervorgeht, dass für die Bewertung der verschiedenen Gewerbeberechtigungen in einzelnen Oberfinanzdirektionen sogenannte "Hauptorte" bestimmt wurden, die die Bewertungsrichtlinien für das gesamte frühere Reichsgebiet aufzustellen hatten. Der gemeine Wert der Gewerbeberechtigungen wird also nicht aus Veräusserungspreisen, sondern nach schematischen Richtlinien ermittelt. Danach ist z.B. das Mineralgewinnungsrecht im Steinkohlenbergbau nach der Mengenformel: $S = M \text{ mal } E$ zu ermitteln.

- 1) § 58 Abs. 1 BewG, BGBl 1952 I S. 22; § 50 BewDV BGBl 1954 I S. 83
- 2) Sidlo, Josef, Das Verhältnis von Steuerbilanz und Vermögensaufstellung hinsichtlich der Bewertung, Kölner Dissertation 1949, S. 29

In dieser Formel bedeutet S den Wert der Mineralsubstanz in DM, M = die festgestellte abbauwürdige Kohlenmenge in Tonnen und E = den DM-Einheitsatz je Tonne ausstehender Kohle, der für den westdeutschen Steinkohlenbergbau zwischen 1,5 und 2,5 Dpf schwankt. Als Einheitswert für das Apothekenrecht werden z.Zt. 110% des Umsatzes aus dem Jahre 1934 angesetzt.¹⁾ Für die übrigen Rechte gelten ähnliche Ermittlungsverfahren.

Aus diesen Beispielen ist leicht zu erkennen, dass die festgestellten Einheitswerte in keiner Weise den gemeinen Werten entsprechen können, um so mehr, als ja Veräusserungspreise in den seltensten Fällen für Vergleichszwecke zur Verfügung stehen und ausserdem die Wertverhältnisse des Jahres 1935 auch bei Wertfortschreibungen beizubehalten sind.

In den Gewerbeberechtigungen haben wir insofern noch eine Besonderheit, die auch für Erbbaurechte zutrifft, als sie in der Vermögensaufstellung auch dann anzusetzen sind, wenn hierfür keine Anschaffungskosten angefallen sind, eine Vorschrift, die rein statischen bzw. organischen Gedanken entspricht.

c) Der Ertragswert

Die Bewertung von Mietwohn- und gemischtgenutzten Grundstücken, das sind gem. § 32 Bew DV²⁾ solche Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils gewerblichen Zwecken dienen, erfolgt nach § 33 Abs. 1 Bew DV mit einem Vielfachen der Jahresrohmiete. Der Einheitswert für die genannten Grundstücke soll somit ein Ertragswert sein. Dieser Ertragswert basiert aber nicht auf dem Reinertrag des Grundstücks, sondern auf der Rohmiete des Jahres

1) Vgl. z.B. Krekeler, Otto, Reichsbewertungsgesetz, 4. Aufl., Berlin 1939, S. 262-269

2) BGBI 1954 I S. 83

1935, d.i. das Gesamtentgelt, das der Vermieter von den Mietern für die Benutzung der Räume 1935 erhalten hätte. Der Vervielfältiger schwankt je nach Lage, Beschaffenheit und Alter der Grundstücke zwischen 3,5 und 10,5.

Dadurch, dass die auf den 1.1.1935 festgestellten Einheitswerte auch heute noch gelten und bei gegenwärtigen Neufeststellungen und Wertfortschreibungen nach wie vor die Jahresrohmiete aus dem Jahre 1935 heranzuziehen ist und dass ausserdem die Vervielfältiger für ganze Oberfinanzbezirke einheitlich festgesetzt wurden, kann der Einheitswert dieser Grundstücksarten nicht dem tatsächlichen Ertragswert entsprechen.

Für die folgende Untersuchung ist noch die Tatsache von Bedeutung, dass die Einheitswerte für das Grundvermögen anders als für das übrige Betriebsvermögen gem. § 21 Abs.1 Ziff 1 BewG nur alle 6 Jahre neu ermittelt werden sollen. Tatsächlich hat aber die letzte Hauptfeststellung auf den 1.1.1935 stattgefunden. Nach Verlautbarungen aus dem Bundesfinanzministerium ist die nächste Hauptfeststellung für Grundstücke auf den 1.1.1957 geplant.

d) Der Kurswert und Steuerkurswert

Nach § 13 BewG sind kurshabende Wertpapiere und in ein Schuldbuch einer öffentlichen Körperschaft eingetragene Forderungen mit dem Kurswert und Gesellschaftsanteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Für sonstige Kapitalforderungen schreibt § 14 BewG den Ansatz des Nennwertes vor.

Danach wären bei kurshabenden Wertpapieren die amtlichen Börsenkurse massgebend. Um aber Kursmanipulationen wirkungslos zu machen und die Kursermittlung zu vereinfachen, hat der Gesetzgeber in § 70 Abs.2 BewG der Verwaltung die Möglichkeit gegeben, sogenannte und der Einheitsbewertung artige Steuerkurswerte vorzuschreiben. Soweit wir

s übersehen können, wurde bisher von dieser Ermächtigung bei jeder Hauptfeststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens Gebrauch gemacht. Der Ansatz der Steuerkurswerte ist zwingend. Ein Vergleich der Börsenkurse mit den Steuerkurswerten liess jedoch in den meisten Fällen erhebliche Abweichungen nicht erkennen.

Da die Kurs- oder Steuerkurswerte auch dann zur Anwendung kommen müssen, wenn sie höher sind als die Anschaffungskosten und der höhere Teilwert dem Tagesbeschaffungswert nach Schmidt nahekommt, können hinsichtlich der Bewertung der Wertpapiere organische Wesenszüge in der Vermögensaufstellung nicht bestritten werden.

Man möchte nun annehmen, dass der Ansatz der Kurswerte oder Steuerkurswerte für Wertpapiere und Anteile insoweit das Vermögen richtig wiedergibt. Diese Annahme trifft aber um dessentwillen nicht zu, weil die Feststellung der Einheitswerte durch eine sogenannte Hauptveranlagung gem. § 21 BewG jeweils für 3 Jahre erfolgt und die Steuerkurswerte für diesen Hauptveranlagungszeitraum entsprechend der Vorschrift in § 69 BewG unverändert Gültigkeit haben; selbst dann, wenn wegen erheblicher Änderungen in der Höhe des Vermögens eine Wertfortschreibung nach § 22 BewG erfolgt. Damit kann der Fall eintreten, dass Aktien, die bei der Hauptveranlagung auf den 1.1.1953 für je DM 100 Nominalwert mit dem Kurswert von DM 200 anzusetzen waren, bei einer Wertfortschreibung auf den 1.1.1955 ebenfalls mit diesem Wert ausgewiesen werden müssen, obwohl der Kurswert zwischenzeitlich auf DM 150 gefallen oder auf DM 300 gestiegen ist.

) Der Teilwert

Für die übrigen zum Vermögen einer Unternehmung gehörenden Wirtschaftsgüter bestimmt § 12 BewG den Ansatz des Teilwertes. Vielfach wird der Teilwert als ein Produkt des Steuerrechtes betrachtet.

Wie aber Zitzlaff¹⁾ besonders hervorgehoben hat, kommt dieser Wert aus "einer alten handelsrechtlichen Übung". Die Grundsätze, die für die Ermittlung des Teilwertes massgebend sind, wurden danach erstmals in Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichtes aus dem Jahre 1873 formuliert. Von dort sind die den Teilwert bestimmenden Grundsätze über die Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichtes in Steuersachen und die Reichsabgabenordnung in das Einkommensteuergesetz gelangt, allerdings nicht unter der Bezeichnung "Teilwert". Dieser Ausdruck wurde erstmals bei der Reinhardtschen Steuerreform im Jahre 1934 sowohl im Einkommensteuer- als auch Reichsbewertungsgesetz gebraucht. Trotzdem ist nicht zu leugnen, dass der Teilwert nur im Steuerrecht Bedeutung erlangt oder besser gesagt, Verwirrung hervorgerufen hat, so dass man ihn doch als spezifischen Wert des Steuerrechts bezeichnen muss.

Die in § 12 BewG wiedergegebene Begriffsbestimmung des Teilwertes stimmt mit derjenigen des § 6 EStÜ überein. Der für die Einkommensteuer massgebende Teilwert ist identisch mit dem Teilwert des Bewertungsrechts, obwohl dem letzteren oftmals eine rein statische Natur unterstellt wird im Gegensatz zu dem ersteren, der - wie wir bereits nachgewiesen haben - auch dynamische Züge trägt. In der Vermögensaufstellung soll doch mit dem Teilwert derjenige Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter dargestellt werden, den diese für das gesamte, weiterarbeitende Unternehmen haben; es soll der Ertragswert festgestellt werden. Bei Ermittlung eines Ertragswertes kann man sich aber nicht auf die statische Betrachtung der Verhältnisse im Zeitpunkt der Vermögensaufstellung beschränken. Der künftige Ertrag des einzelnen Gegenstandes und des ganzen Betriebes ist dabei von ebenso grosser Bedeutung, denn der

1) Zitzlaff, Zur Entstehung des Teilwertbegriffes
StW 1942, Sp.193

Wert richtet sich - entsprechend dynamischer Betrachtungsweise - danach, "inwieweit der Aufwand auf den Gegenstand sich in Ertrag verwandeln kann."¹⁾ Das Anwendungsgebiet des Teilwertes ist jedoch bei der Vermögensaufstellung viel enger als im Einkommensteuerrecht. Für Grundstücke und Wertpapiere scheidet der Ansatz des Teilwertes in der Vermögensaufstellung aus; er wird durch die Einheitswerte und Kurswerte ersetzt.

Schon aus der Begriffsbestimmung ist erkennbar, dass der Teilwert vom gemeinen Wert erheblich abweicht. Der gemeine Wert ist ein "isolierter" Wert, während der Teilwert nur unter Berücksichtigung der übrigen zum gleichen Unternehmen gehörenden Gegenstände ermittelt werden kann und sich damit nach seiner Bedeutung, nach seinem Nutzen für das ganze Unternehmen richtet. In Abschn. 23 Abs. 3 VStR 1953²⁾ wird der Teilwert als "anteiliger Betriebswert" bezeichnet. Diese Bezeichnung, die für van der Velde³⁾ sehr "treffend" ist, lässt aber den Eindruck entstehen, als ob zunächst der Betriebswert als Ganzes ermittelt und aus diesem Wert der Teilwert des einzelnen Wirtschaftsgutes abgeleitet werde. Wie aber schon am Anfang dieses Abschnittes festgestellt wurde, wird das Vermögen der Unternehmung für vermögenssteuerliche Zwecke durch Addition der Vermögensteile und Subtraktion der Schulden ermittelt. Zuerst wird also der Teilwert des einzelnen Wirtschaftsgutes und daraus das Vermögen errechnet, das mit dem Wert der gesamten Unternehmung nicht identisch ist. Der Teilwert ist daher bestenfalls als "anteiliger Vermögensteuerwert der Unternehmung" zu definieren.

"In der Regel findet der Teilwert seine obere Grenze in den Wiederbeschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut gleicher Art und Güte am Feststellungszeitpunkt, seine untere Grenze in dem Mate-

1) Veitl, Otto, aaO., Sp. 11

2) BStBl 1954 I S. 439

3) Van der Velde, Kurt, aaO., S. 273

rial oder Schrottwert"1). Die Höhe richtet sich innerhalb dieser Grenzen nach der Bedeutung des einzelnen Gegenstandes für den Betrieb. Nach dem RFH-Urteil I A 297/30 vom 28.3.1933²⁾ spricht sogar die Vermutung dafür, dass der Buchwert in der Steuerbilanz = Anschaffungskosten abzüglich Absetzungen für Abnutzung mit dem Teilwert für die Vermögensaufstellung identisch ist. Nur bei den in der Steuerbilanz voll abbeschriebenen Anlagegegenständen, bei nicht aktivierten geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs.2 EStG 1953) und bei Anlagegegenständen, für die Sonderabschreibungen anerkannt wurden (z.B. nach § 7a-d EStG oder § 36 IHG), wird der Ansatz in der Steuerbilanz nicht mit dem Teilwert übereinstimmen. Da aber die VStR 1953 nicht von Anschaffungskosten, sondern von Wiederbeschaffungskosten sprechen, besteht sowohl für Gegenstände des Anlage- als auch des Umlaufvermögens - insbesondere bei Preissteigerungen - die Möglichkeit, dass der Teilwert über den Anschaffungskosten liegt.³⁾

4.) Schulden und Lasten bei der Vermögensermittlung

Für die Ermittlung des Einheitswertes für das Betriebsvermögen ist die Vorschrift des § 6 BewG von ganz besonderer Bedeutung. Danach sind Lasten, "deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt", bei der Vermögensermittlung nicht zu berücksichtigen. Diese Vorschrift stammt aus den Anfängen des derzeitigen Steuerrechts und lässt die zwischenzeitlich zum Begriff gewordene wirtschaftliche Betrachtungsweise vollkommen unberücksichtigt.⁴⁾

1) VStR 1953 Abschn.23 Abs.3, BStBl 1954 I S.439

2) RStBl 1933 S.1259

3) Vgl. VStR 1953 Abschn.23 Abs.2 Ziff.3 u.34 Abs.2, BStBl 1954 I S.454 u.461

4) Vgl. Veiel, Otto, Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung StW 1941 Sp.1 ff

Den Einwand, dass diese allen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen widersprechende Bestimmung des allgemeinen Teiles des Bewertungsgesetzes nicht für die Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens einer Unternehmung gelten könne, haben die obersten Steuergerichte nicht geteilt.¹⁾ Der BFH hat in dem bekannten "Bergschädenurteil" ausdrücklich festgestellt, dass die Bewertung des Betriebsvermögens nach dem Reichsbewertungsgesetz nicht wie die Bewertung für die Erfolgsbilanzen dem dynamischen Prinzip unterliege.²⁾

§ 6 BewG hat besondere Bedeutung für die Frage der Zulässigkeit von Rückstellungen in der Vermögensaufstellung. Abzugsfähig sind nach den Vorschriften des § 62 Abs.1 BewG an sich nur Schulden. Was Schulden sind, "ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten" zu beurteilen.³⁾ Damit sind Rückstellungen für schon entstandene Schuldverpflichtungen, deren Höhe nicht genau festliegt, sowie Rückstellungen für Schuldverpflichtungen, die zwar noch nicht entstanden, aber mit Sicherheit zu erwarten sind und Rückstellungen für schon bestehende Lasten, die nicht zu einer Inanspruchnahme durch Dritte führen, abzugsfähig.⁴⁾

a) Pensionsrückstellungen

Nicht abzugsfähig sind dagegen solche Lasten, deren Eintritt von einer Bedingung abhängig, also ungewiss ist. Dies trifft insbesondere für Pensionsanswartschaften zu. Der Betrieb gibt dem

1) Vgl. BFH-Urteil III 85/51 S vom 4.7.1952, BStBl 1952 III S.206

2) BFH-Urteil vom 25.10.1951; BStBl 1952 III S.37

3) OFH-Urteil III 11/49 S vom 11.5.1949, FMBI 1949, S.180

4) Vgl. die BFH-Urteile über Bergschädenverpflichtungen vom 25.10.1951, BStBl 1952 III S.37 und über Trümmerbelastung III 11/49 S vom 11.5.1949, FMBI 1949, S.180

Arbeitnehmer sofort oder nach einer bestimmten Dauer der Betriebszugehörigkeit die Zusage einer Pension bei Erreichen eines bestimmten Alters. Es ist zweifellos fraglich, ob das Unternehmen diese Pension zahlen müssen, denn die Gewissheit, dass der Arbeitnehmer das erforderliche Alter erreichen wird, ist nicht gegeben. Die Frage, ob die zugesagte Pension eine Last darstellt, hängt also tatsächlich vom Eintritt einer Bedingung ab. Die Pensionslast bleibt damit ungewiss.

Diese Auffassung trifft zweifelsfrei bei Betrachtung des Einzelfalles zu. Gibt aber der Unternehmer das Pensionsversprechen einer Vielzahl von Arbeitnehmern, dann kann nach dem Gesetz der großen Zahl ebenfalls kein Zweifel darüber bestehen, dass eine Reihe von Pensionszusagen erfüllt werden muss und dass damit die Last schon bei der Zusage entstanden ist. Bisher konnten sich der Gesetzgeber und die obersten Steuergerichte zu einer Anerkennung bzw. Zulassung einer Rückstellung für Pensionsanswartschaften nicht durchringen. Neuerdings hat aber der BFH in seinem Urteil vom 4.7.1952¹⁾ zu erkennen gegeben, dass eine entsprechende Rückstellung berechtigt sei.

Es bedarf aber u.E. gar nicht einer weiteren, wirtschaftlich eingestellten BFH-Entscheidung, denn die Zulassung der Rückstellung ist schon aus dem Teilwertbegriff heraus zu bejahen. Die Pensionslast ist anerkanntermassen ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, wenn auch negativer Art. Bei der Übernahme des ganzen Betriebes würde der Erwerber, der wegen der dem Teilwert innewohnenden Fiktion der Betriebsfortführung auch die Belegschaft und die dieser zugesagten Pensionsverpflichtungen übernehmen müsste, bei Ermittlung des Kaufpreises für diese Last

1) BStBl 1952 III S.206

cinen bestimmten, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Wert ansetzen.

Der Gesetzgeber war hier u.E. etwas unlogisch. Auf der einen Seite schreibt er für selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter den Teilwert vor und lässt andererseits diesen Ansatz in bestimmten Fällen nicht zu.¹⁾ Auch die Rechtsprechung war bisher nicht ganz konsequent. In dem Urteil III 264/39 vom 7.11.1940²⁾ hat der RFH bei der Vermögensaufstellung den Ansatz nicht nur solcher Forderungen verlangt, auf die am Stichtag ein Rechtsanspruch besteht, sondern auch solcher, bei denen seitens des Unternehmens alles Erforderliche zur Entstehung getan wurde, die aber noch an die Verfügung einer Behörde geknüpft und damit vorher ebenfalls aufschiebend bedingt sind. Der RFH ist also bei Aktivposten über die Vorschrift der aufschiebenden Bedingung hinweg gegangen und nur bei Passivposten hat er bisher streng daran festgehalten. Wir haben es hier mit einer Einstellung zu tun, wie wir sie in ähnlicher Form schon im Ertragsteuerrecht kennengelernt haben und die nur mit fiskalischen Erwägungen erklärt werden kann.

Es bleibt jedoch zu hoffen, daß in dem beim BFH bereits anhängigen Musterprozeß die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch in dieser Frage zur Anerkennung gelangt. Es wäre aber dann nicht zu bestreiten, dass auch in der Vermögensbilanz dynamische Forderungen Beachtung gefunden haben.

1) Vgl. auch van der Velde, Kurt, Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und Betriebswirtschaftslehre, ZfhwF., N.F., 1954, S. 273

2) RStB1 1941, S. 78

b) Gewährleistungsrückstellungen

Im Urteil III A 79/37 vom 24.6.1937¹⁾ hat der RFH den Ansatz von Gewährleistungs-(Garantie-) Verpflichtungen als Schuldposten bei der Vermögensaufstellung nicht zugelassen, solange der Käufer noch keine Ansprüche geltend gemacht hat. Es handelt sich hierbei nach Auffassung des RFH nicht um schon entstandene Schulden, sondern um erst möglicherweise in der Zukunft entstehende Verbindlichkeiten, also um aufschiebend bedingte und damit nach § 6 BewG nicht abzugsfähige Lasten. In Abschnitt 45 Abs.2 und 3 VStR 1953²⁾ wird für den Regelfall der Abzug von Garantieverpflichtungen ebenfalls untersagt.

Nach betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise dagegen liegt hier ein Aufwand vor, der mit dem kommenden Jahr gar nichts zu tun hat, sondern ausschliesslich mit den Betriebsvorfällen des abgelaufenen Wirtschaftsjahres zusammenhängt, d.h. aus ihnen heraus entstanden ist. Der vom Kunden entrichtete Kaufpreis für eine garantierte Lieferung ist keineswegs eine vollkommen sichere Einnahme, solange die Möglichkeit der Geltendmachung einer Gewährleistungsverpflichtung besteht.³⁾ Diese Möglichkeit belastet die Forderung bzw. vermindert den Wert der Einnahme und darf daher - ebenso wie das Delcredere - nicht unbeachtet bleiben.

Die Einstellung der Verwaltung und Rechtsprechung ist auch hinsichtlich der Beurteilung dieses Passivpostens nicht bedenkenfrei. Bei Forderungen ist der Teilwert anzusetzen, d.h.

1) RStBl 1937, S.972

2) BStBl 1954 I S.466

3) Viel, Otto, Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung, StW 1951, Sp.29

dass eine zweifelhafte Forderung mit dem wahrscheinlichen Wert auszuweisen ist. Auch hier liegt ohne Zweifel eine aufschiebende Bedingung vor. Das Unternehmen hat im Zeitpunkt der Vermögensaufstellung keineswegs die hundertprozentige Gewißheit, ob eine Forderung nur mit einem Bruchteil des Nennbetrages eingehen wird. Wenn aber mit einem geringeren Eingang gerechnet werden muss, so entspricht es den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung, nur diesen geringeren Wert anzusetzen. Hiergegen haben Verwaltung und Rechtsprechung bisher nichts einzuwenden gehabt; man hat sich auch nicht an § 6 BewG erinnert. Eine Nichtanerkennung des niedrigeren Teilwertes für zweifelhafte Forderungen unter Hinweis auf § 6 BewG hätte allerdings so eindeutig gegen die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung verstoßen, dass man sie nicht hätte aufrecht erhalten können. Ein weiterer Grund, auf den besonders Veiel¹⁾ hinweist, spricht für die Abzugsfähigkeit. Ist es nicht das Gleiche, ob eine ausstehende Forderung deshalb niedriger angesetzt wird, weil der Schuldner mit Rücksicht auf seinen Geldmangel nicht zahlen kann, oder ob er wegen des Gewährleistungsanspruches nicht zahlen will. Der Grund mag verschieden sein, nicht aber die Wirkung. Verwaltung und Rechtsprechung werden doch nicht behaupten wollen, dass sich ein Erwerber des Unternehmens finden ließe, der bei Ermittlung des Gesamtkaufpreises derart belastete Forderungen mit dem Nennwert ansetzt. Es sieht auch hier so aus, als ob der Teilwertbegriff nur geschaffen wurde, um die süßen Tropfen dem Fiskus zukommen und die bitteren die Unternehmungen schlucken zu lassen.

1) Veiel, Otto, Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung, StW 1941, Sp.29

Auch der Einwand, dass der Abzug nur mit dynamischen Gedankengängen begründet werden könne, die bei der an sich statischen Vermögensaufstellung ausser Betracht bleiben müssen, schlägt nicht durch, da auch die Statiker solche Ansprüche im Hinblick auf die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung nicht unberücksichtigt lassen. Diese Grundsätze waren ja auch bestimmend für das Urteil des RFH III 264/39 vom 7.11.1940¹⁾, mit welchem die Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzungsposten bei der Vermögensaufstellung gefordert wurde.

5. Die Rechnungsabgrenzungsposten

Wenn wir die offizielle Auffassung des Bundesfinanzhofes der Ansicht des inzwischen verstorbenen Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof Veiel²⁾ gegenüberstellen, so muss man den Eindruck gewinnen, als ob sich Rechtsprechung und Verwaltung über das Wesen der Vermögensaufstellung vollkommen im unklaren wären. Der BFH hat in dem auf Seite 179 schon erwähnten Urteil vom 25.10.1951³⁾ erklärt, dass der Vermögensaufstellung das statische Prinzip eigentümlich sei. Veiel⁴⁾ vertritt dagegen die Auffassung, dass die Rechtsprechung in der oben genannten Entscheidung vom 7.11.1940⁵⁾, mit welcher der Ansatz der Rechnungsabgrenzungsposten in der Vermögensaufstellung zugelassen wurde, "der bishe-

1) RStBl 1941, S.78

2) Veiel war Präsident des III.Senates des RFH und in dieser Stellung insbesondere für die Entscheidung von Streitfragen auf dem Gebiet der Vermögensaufstellung zuständig.

3) BStBl 1952 III S.37

4) Veiel, Otto, Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung, StW 1941, Sp.29

5) RStBl 1941, S.78

rigen starren Statik des Bewertungsrechts den Krieg erklärt und den Gedanken organisch- dynamischer Betriebswirtschaftslehre in den Vordergrund gestellt" hätte.

Tatsächlich hat nämlich der RFH bei der Zulassung des Ansatzes der Rechnungsabgrenzungsposten in der Vermögensaufstellung nicht nur auf die Grundsätze der ordnungsmässigen Buchführung hingewiesen, sondern darüber hinaus noch besonders betont, dass in diesem Falle nicht etwa Forderungen und Schulden vorlägen, sondern dass vielmehr Einnahmen und Ausgaben, Aufwand und Ertrag gegeben seien, die anderen Wirtschaftsjahren zuzurechnen und daher in der Vermögensaufstellung auszuweisen sind. Diese Entscheidung hat auch die Verwaltung aufgegriffen und in Abschnitt 42 und 54 VStR 1953¹⁾ den Ausweis dieser Posten angeordnet.

Da jedoch die Berechtigung des Ansatzes der Rechnungsabgrenzungsposten ebenso gut mit der rein statischen Bilanztheorie erklärt werden kann, möchten wir die Auffassung von Veiel nicht als Einfluß dynamischer Gedanken in der Vermögensaufstellung betrachten. Von einem Einfluß kann u.E. nur dort die Rede sein, wo es sich um die Anwendung von Bilanzierungsmethoden handelt, die mit anderen Theorien nicht erklärbar sind. Bejahendenfalls bliebe die berechtigte Frage offen, warum dann die Rückstellungen für Pensionsanswartschaften und Gewährleistungsverpflichtungen nicht zum Abzug zugelassen werden, denn auch hier liegt ein Aufwand vor, der ausschliesslich das laufende Jahr betrifft und mit den kommenden Jahren gar nichts zu tun hat. Darüber hinaus bestünde die Annahme zu Recht, dass sich auch das Bewertungsrecht nur dann betriebswirtschaftlichen

1) BStBl 1954 I S.463/470

Erkenntnissen aufgeschlossen zeigt, wenn damit keine Nachteile für den Fiskus verbunden sind, denn die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten gleichen sich im wesentlichen aus, während die Rückstellungen das Reinvermögen und damit die Besteuerungsgrundlage für die Vermögen- und Gewerbesteuer vermindern.

6. Die Unvollständigkeit der Vermögensermittlung

Durch die Nichtzulassung der Rückstellungen für Pensionsanswartschaften und Gewährleistungsverpflichtungen wird das Vermögen nicht richtig, d.h. zu hoch ausgewiesen. Das ist aber nicht der einzige Grund, der zu einer unvollständigen Vermögensermittlung führt. Das Bewertungsgesetz enthält eine Reihe von Vorschriften, wonach bestimmte Wirtschaftsgüter bei Ermittlung des Vermögens ausser Ansatz bleiben.

Kraft ausdrücklicher Vorschrift in § 59 BewG¹⁾ sind Gegenstände, die nach dem Vermögensteuergesetz oder anderen Gesetzen von der Vermögensteuer befreit sind, z.B. die steuerfreie Deutsche Reichsbahnanleihe von 1931 und die steuerfreie Wohnungsbauanleihe der Kreditanstalt für Wiederaufbau von 1949, und bestimmte Wirtschaftsgüter, die nicht zum "sonstigen Vermögen" gehören, z.B. Urheberrechte und nicht geschützte Erfindungen, bei Feststellung des Betriebsvermögens ausser Ansatz zu lassen. Die Gründe für diese Ausnahmen mögen noch so stichhaltig sein, den Bemühungen zur Ermittlung des richtigen Vermögens sind sie dagegen nicht förderlich.

Wenn auch dieser Vorschrift - insbesondere dem Nichtansatz der nicht zum sonstigen Vermögen gehörenden Wirtschaftsgüter - für die Feststellung

1) BGBI 1952 I S.22; BStBl 1952 I S.35

des Betriebsvermögens keine allzugrosse Bedeutung beizumessen ist, so verdient die Vorschrift des § 60 bewG¹⁾ besondere Beachtung. Schon die Formulierung dieser Vorschriften ist u.E. nicht treffend. Danach gehören nämlich sogenannte Schachtelbeteiligungen, das sind Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften, die mindestens ein Viertel des Grund- oder Stammkapitals betragen und 12 Monate bestanden haben müssen, "nicht zum gewerblichen Betrieb."

Zunächst sei kargestellt, dass diese Beteiligungen auf jeden Fall zum gewerblichen Betrieb gehören, sie sind lediglich bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlage unberücksichtigt zu lassen. Zum weiteren ist diese mit finanzpolitischen Erwägungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zusammenhängende Ausnahme das Musterbeispiel dafür, dass nach dem Bewertungsgesetz nicht das Gesamtvermögen der Unternehmung, sondern nur die Besteuerungsgrundlage für die Vermögensteuer ermittelt wird.

Die Vorschriften des § 64 BewG²⁾ bringen eine weitere Ungenauigkeit in die Vermögensermittlung. Die Einheitswerte für das Grundvermögen werden immer nach dem Stande vom 1. Januar des Hauptfeststellungs- oder Wertfortschreibungszeitpunktes festgestellt. Das übrige Betriebsvermögen wird dagegen bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr nach dem Stande des vorhergehenden Bilanzstichtages ermittelt. Wird in einem solchen Fall zwischen dem Bilanzstichtag und dem 1. Januar des folgenden Jahres Grundvermögen erworben oder baulich verändert, so kann - soweit eine Wertfortschreibung erfolgt ist - zum Ausgleich einer doppelten Erfassung der Grundstücks-

1) BGBl 1952 I S 22; BStBl 1952 I S.35

2) BGBl 1952 I S.22; BStBl 1952 I S.35; vgl. auch
VStR 1953 Abschn. 57, BStBl 1954 I S.439

aufwendungen zwischen Bilanzstichtag und Feststellungszeitpunkt ein Passivposten in Höhe dieser Aufwendungen in die Bilanz eingestellt werden. Da aber die Einheitswerte nur rd. ein Drittel der tatsächlichen Aufwendungen ausmachen, werden den niedrigen Einheitswerten auf der Aktivseite dreimal so hohe Ausgleichsposten auf der Passivseite gegenüber gestellt. Dadurch erfolgt eine Verminderung des Reinvermögens. Bei einer Veräußerung von Grundvermögen zwischen dem Bilanzstichtag und dem 1. Januar des folgenden Jahres ergibt sich die gegenteilige Auswirkung.

7. Der Einfluß der Bilanzlehren auf die Vermögensaufstellung

Wenn Mehrmann¹⁾ zu dem Ergebnis kommt, dass die Vorschriften des Bewertungsgesetzes als eine Bestätigung der organischen Bilanzauffassung zu betrachten seien und Veiel²⁾ in der Berücksichtigung der Abgrenzungsposten einen Einfluß dynamisch-organischer Bilanzierungsgrundsätze auf die Vermögensaufstellung sieht, so bedürfen diese Ansichten einer kritischen Entgegnung.

Unsere Untersuchung hat zunächst folgendes ergeben:

- 1) die Vermögensaufstellung ist trotz gegenteiliger Ansichten als Bilanz in betriebswirtschaftlichem Sinne zu betrachten;
- 2) sie ist eine zeitpunktbezogene Vermögensrechnung, trägt also statischen Charakter;
- 3) ihr Zweck besteht ausschliesslich in der Er-

-
- 1) Mehrmann, Die steuerliche Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Bilanzauffassungen, Reinhardt/Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, 2 Bände, Berlin/Wien 1938
 - 2) Veiel, Otto, Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung, StW 1941, Sp.1

mittlung der vermögenssteuerlichen Bemessungsgrundlage, sie hat also keine Nebenzwecke und dient vor allem in keiner Weise für die Erfolgsermittlung;

- 4) das Vermögen der Unternehmung wird jedoch wegen der Ausserachtlassung bedeutender Teile des Betriebsvermögens nicht vollständig ermittelt;
- 5) durch die Art der Vermögensermittlung wird auch nicht der wahre Wert der Unternehmung festgestellt;
- 6) die einzelnen Vermögensteile werden nicht einmal mit einem einheitlichen Wert ermittelt.

Allein die Tatsache, dass die Vermögensaufstellung ausschliesslich der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens dient, ist ein Beweis dafür, dass sie keine Bilanz im Sinne der organischen Bilanzauffassung sein kann, denn das Wesen dieser Bilanzlehre besteht zweifelsfrei in der richtigen Erfolgs- u n d Vermögensermittlung. Es ist u.E. eine Verkennung der einzelnen Bilanztheorien, wenn allein aus der Tatsache, dass der Teilwert und Steuerkurswert dem organischen Tagesbeschaffungswert entspricht oder sehr nahe kommt, auf eine Verwirklichung der organischen Bilanzlehre geschlossen wird. Eine Bilanz, in der die einzelnen Vermögensteile zum ausschliesslichen Zweck der Vermögensermittlung mit dem Tages- oder Zeitwert angesetzt werden, entspricht der rein statischen Bilanzlehre, insbesondere der internen Kapitalrechnungstheorie.

Aus den gleichen Gründen kann auch nicht von einem Einfluß der totalen Bilanzlehre und der Seweringschen Theorie auf die Vermögensaufstellung gesprochen werden, obwohl die Einheitsbilanz als reine Vermögensrechnung betrachtet - wegen der Nichtberücksichtigung der Wertsteigerungen beim Anlagevermögen der steuerlichen Vermögensermittlung, die für das bewegliche Anlagevermögen die Buchwerte der Steuerbilanz übernimmt, noch

viel näher kommt als die organische Tageswertbilanz.

Es erscheint uns weiterhin nicht gerechtfertigt, aus der Zulassung des Ansatzes der auch statisch erklärbaren Rechnungsabgrenzungsposten von der Anerkennung dynamischer Bilanzierungsgrundsätze in der Vermögensaufstellung zu sprechen, umso mehr als solche Bilanzposten, die vornehmlich aufgrund einer dynamischen Betrachtungsweise denkbar sind, z.B. die Pensionsrückstellungen, in der steuerlichen Vermögensermittlung bis jetzt nicht ausgewiesen werden dürfen. Die Ansicht von Viel wird auch nicht durch das für das Bewertungsrecht ebenfalls massgebende Erfordernis der Beachtung der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung gestützt, denn das Steuerrecht will damit keineswegs nur dynamische Grundsätze verstanden wissen.

Eines besonderen Hinweises, dass die eudynamische und nominale Bilanztheorie keinen Einfluß auf die Vermögensaufstellung ausüben konnten, bedarf es wohl nicht.

Schlussbetrachtung

Wenn wir abschliessend die Vorschriften für die steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung noch einmal im Zusammenhang betrachten, dann kommen wir nicht um die Feststellung herum, dass sowohl die Steuerbilanz trotz ihrer Abhängigkeit von der gesetzlichen Jahresbilanz als auch die Vermögensaufstellung für bestimmte Zwecke regelmässig erstellte und voneinander unabhängige Sonderbilanzen darstellen. Die Ursache für diese Eigenständigkeit und Unabhängigkeit ist einmal in den Mängeln der gesetzlichen Jahresbilanzen und zum anderen in der Erkenntnis zu suchen, dass sich mit einer Bilanz nicht mehrere Zwecke gleichzeitig erreichen lassen. Ein weiterer Grund

ist die Unmöglichkeit, die Handelsbilanz den steuerlichen Erfordernissen anzupassen, denn diese hat nun einmal bestimmte Aufgaben zu erfüllen, die sich mit steuerlichen Notwendigkeiten nicht auf einen Nenner bringen lassen.

Wir haben weiterhin erkennen müssen, dass die gleichen Ursachen für Hertlein massgebend waren, als er die Erstellung interner und ebenfalls voneinander unabhängiger Kapital- und Erfolgsrechnungen zur Messung der Wirtschaftlichkeit gefordert hat. Wir glauben daher nicht zu weit zu gehen, wenn wir in den für steuerliche Zwecke erstellten Bilanzen eine Bestätigung der Grundgedanken der Kapital- und Erfolgsrechnungstheorie sehen. Eine Übereinstimmung der für beide Arten von Bilanzen massgeblichen Gründe und Ziele ist aber auf keinen Fall zu leugnen. Und hier liegt u.E. auch die Stelle, an der sämtliche Vereinheitlichungsbestrebungen einzusetzen haben, denn eine gleichmässiger Beststeuerungsgrundlage als die durch die Wirtschaftlichkeitsmessung gesuchte Rentabilität kann es nicht geben.

----- . -----

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

I. Vollständige Werke über Bilanzen und Bilanztheorien

- Barth, Kuno, Die Bewertung mit eiserenen Beständen, Stuttgart 1951
- Hauck, Wilhelm Chr., Bilanztheorien, Bühl/Baden 1933
- Hänsler, Friedrich, Konjunktur und Bilanztheorie, Heidelberger Dissertation - ohne Datum - vermutlich 1928
- Helpenstein, Franz, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932
- Hertlein, Adolf, Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929
- Hertlein, Adolf und Meisner, Abschluss und Prüfung der Unternehmungen, 3. Aufl., Leipzig 1942
- Isaac, Alfred, Bilanzen und Bilanztheorien, Wiesbaden 1952
- Le Coutre, Walter, Grundzüge der Bilanzkunde, Bd. I, Allgemeine Lehren, Leipzig 1922 Bd. II Die Sondergebiete der Bilanzkunde, Leipzig 1924
- Le Coutre, Walter, Grundzüge der Bilanzkunde, Teil I, Wolfenbüttel 1949
- Meithner, Karl, Die Bilanzen der Unternehmungen, Festaussgabe für Julius Ziegler, Wien 1933
- Nicklisch, Heinrich, Wirtschaftliche Betriebslehre, 6. Aufl., Stuttgart 1922
- Osbahr/Nicklisch, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3. Aufl., Berlin/Leipzig 1923
- Prion, W., Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb, Berlin 1935
- Rieger, Wilhelm, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928
- Sewering, Karl, Die Einheitsbilanz, Leipzig 1925
- Schär, Johann Friedrich, Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl., Berlin 1922
- Scherpf, Peter, Handelsbilanz - Steuerbilanz, Berlin 1941
- Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln/Opladen 1953
- Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, unveränderter Nachdruck der 3. Aufl., Wiesbaden 1951

II. Aufsätze über Bilanz und Bilanztheorien

- Dornemann, Richard, Dynamische Bilanzauffassung und Steuerbilanz, ZfhwF., N.F., 6. Jg., S. 375

- Endres, Der eiserne Bestand als Mittel zur Vermeidung des Ausweises und der Besteuerung von Scheingewinnen, ZfhwF., N.F., 4 Jg., S. 217
- Engelmann, Die Berücksichtigung von Geldwertschwankungen im betrieblichen Abrechnungswesen, ZfhwF., N.F., 4. Jg., S. 230
- Gnam, Arnulf, Das Bilanzdenken in kritischer Schau, StW 1949, Sp.587
- Gnam, Arnulf, Einnahmen und Ausgaben als Bilanzkriterien, StW 1955, Sp. 237 und 305
- Gnam, Arnulf, Die Bilanzformel, ZfhwF., N.F., 6. Jg., S. 29
- Gnam, Arnulf, Betriebsergebnis, Abschluss, Konten, RWP (Forkel, Stuttgart) 14 Steuer R, 1953
- Gübbels, Walter, Die degressive Abschreibung, RWP (Forkel Stuttgart) 14 Steuer R 1955, L.273, S. 59
- Hax, Karl, Bilanzgewinn und Geldwertschwankungen, ZfhwF., N.F., 3. Jg., S. 433
- Henzel, F., Gegenwartsprobleme im Lichte der organischen Bilanzlehre, ZfB 1952, S. 135
- Hertlein, Adolf, Wirtschaftsverfassung und Betriebswirtschaftslehre, Betriebswirtschaftliche Blätter, Wien 1932, S.14
- Hertlein, Adolf, Zinsen und Abschreibungen auf Anlagen, Betriebswirtschaftliche Blätter, Wien 1934, S.45
- Hertlein, Adolf, Bilanztheorie und Bilanzwirklichkeit, Betriebswirtschaftliche Blätter, Wien 1935, S. 120
- Hertlein, Adolf, Bilanz, Rentabilität und Wirtschaftlichkeit, in Meithner, Die Bilanzen der Unternehmungen, Festaussgabe für Julius Ziegler, Wien 1933 S. 514
- Hertlein, Adolf, Bilanzreform und Leistungsrechnung, Elektrotechnik und Elektrotechnischer Anzeiger, Pössneck (Thür.) 1943, S.6
- Hertlein, Adolf, Ist bei fortschreitender Geldentwertung eine richtige Gewinnermittlung möglich? Kultur des Kaufmanns, Hamburg 1921, S. 4
- Hertlein, Adolf, Rücklagenbildung und Erfolgsrechnung, Elektrotechnik und Elektrotechnischer Anzeiger, Pössneck (Thür.) 1944 S. 19
- Hertlein, Adolf, Konjunkturausgleich und Besteuerung, ZfB 1932, S. 4
- Kalveram, Wilhelm, Ein Weg zur Bilanzvereinheitlichung, Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung, Stuttgart 1947, Nr.30 vom 25.7.1947
- Kosiol, Erich, Formalaufbau und Sachinhalt der Bilanz, Ein Beitrag zur Bilanztheorie, Wirtschaftslenkung und Betriebswirtschafts-

lehre, Festschrift zum 60. Geburtstag von Ernst Walb,
Leipzig 1940, S. 103

Kosiol, Erich, Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung? StW 1949, Sp. 123

Kosiol, Erich, Bilanzreform und Einheitsbilanz, Reichenberg/Leipzig/
Wien 1944

Kosiol, Erich, Problematik der Einheitsbilanz, Deutsche Zeitung und Wirt-
schaftszeitung, Stuttgart 1948, Nr. 6 vom 6.2.1948

Le Coutre, Walter, Bilanztheorien, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft,
Stuttgart 1926, 1. Bd., Sp. 1414

Lehmann, M.R., Die Quintessenz der Bilanztheorie, ZfB 1955, S. 537

Löffelholz, Josef, Von der statischen zur totalen Bilanz, ZfB 1955, S.601

Münstermann, Hans, Schmalenbachs "Dynamische Bilanz," ZfhwF., N.F.,
6. Jg., S. 265

Sommerfeld, Heinrich, Der Einfluss der Vermögensstruktur auf die Betriebs-
energie, Ein Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Konjunktur-
lehre, ZfHuH., XXI 1928, S. 228 ff.

Sommerfeld, Heinrich, Bilanz (eudynamisch), Handwörterbuch der Betriebs-
wirtschaft, Stuttgart 1926, 1.Bd., Sp. 1340

Schmalenbach, Eugen, Abschreibungen bei Preisveränderungen von Anlage-
gegenständen, ZfhwF., N.F., 1. Jg., S. 49

Schmaltz, Kurt, Bilanz (dynamisch), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft,
Stuttgart 1926, 1.Bd., Sp.1332

Schmaltz, Kurt, Bewertungslehre, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft,
Stuttgart 1926, 1.Bd., Sp.1224

Schmidt, Fritz, Bilanz (organisch), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft,
Stuttgart 1926, 1. Bd., Sp. 1346

Thieß, Erich, Die Abschreibungspolitik in der eisenschaffenden Industrie
unter dem Einfluss des Investitionshilfegesetzes, ZfhwF.,
6. Jg., S. 446

III. Vollständige Werke zur Einkommen-, Körperschafts- und Vermögensteuer

Becker, Enno, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940
Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 3 Teile,
Stuttgart 1928, 1929, 1933

Blümich/Falk, Einkommensteuergesetz 6. Aufl., Berlin/Frankfurt 1951

Brönner, Herbert, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 4. Aufl.,
Stuttgart 1952

Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 4. Aufl., Berlin/Frankfurt 1950

Bühler, Ottmar, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin/

Frankfurt 1951

- Krekeler, Otto, Reichsbewertungsgesetz, 4. Aufl., Berlin 1939
- Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, Düsseldorf/München 1950
- Mirre/Dreutter, Körperschaftsteuergesetz, München/Berlin 1939
- Reinhardt/Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, 2 Bände, Berlin/Wien 1938
- Sidlo, Josef, Das Verhältnis von Steuerbilanz und Vermögensaufstellung hinsichtlich der Bewertung, Kölner Dissertation 1949
- Schmitt/Degenhardt/Gruß, Bewertungsgesetz, 2. Aufl., Stuttgart 1953

IV. Aufsätze über das steuerliche Bilanzrecht

- Boettcher, Carl, Pensionsverpflichtungen und Einheitsbewertung, StW 1949 Sp. 471
- Boettcher, Carl, Zur Reform der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns, StW 1949, Sp. 951
- Christoph, B., Eisener Bestand und Preisdifferenzrücklage in der betriebswirtschaftlichen Praxis, DB 1956, S. 25
- Falkenroth, Günther, Zur Berücksichtigung unterlassener Instandhaltungen als Vorsorgeposten der Steuerbilanz, RWP (Forkel Stuttgart), 14 Steuer R, 1955
- Falkenroth, Günther, Unterbliebene Instandhaltungen besonderer Art als Rückstellungsposten der Steuerbilanz, RWP (Forkel Stuttgart), 14 Steuer R, 1955
- Gnam, Arnulf, Auswirkungen der Steuerreform 1955 auf Bilanzsteuerrecht und Buchführung, RWP (Forkel Stuttgart), 14 Steuer R, 1955
- Gnam, Arnulf, Ist die "Steuerbilanz" eine dynamische Bilanz? StW 1956, Sp. 243
- Gnam, Arnulf, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, StW 1949, Sp. 15
- Gödde, Ernst, Handelsbilanz und Steuerbilanz, StW 1948, Sp. 219 und 299 ff
- Gödde, Ernst, Handels- und Steuerbilanz oder Einheitsbilanz, Kölnische Zeitung vom 30./31.3.1944
- Görres, Peter, Zur Scheingewinnbesteuerung, BB 1955, S. 124
- Hoffmann, Fritz, Der eiserne Bestand beim Vorratsvermögen, BB 1955, S. 566
- Hoffmann, Fritz, Die Pensionszusage in der Steuerbilanz, FR 1956, S. 4
- Hoffmann, Fritz, Die dynamische Bilanz in der Rechtsprechung des OFH und des BFH, Neue Betriebswirtschaft, Beilage Nr. 2 zum BB 1952, S. 21
- Hoffmann, Fritz, Der Rückstellungsbegriff der Steuerbilanz in der Recht-

sprechung des Obersten Finanzgerichtes, Neue Betriebswirtschaft, Beilage Nr. 1 zum BB 1951, S. 1

Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanzauffassungen, in DStZ, Nr. 51/52 1936

Seifried, Max, Kritisches wider die Kritik an der betriebswirtschaftlichen Auffassung über die Behandlung unterlassener Reparaturen in der Erfolgsbilanz, StW 1949, Sp. 237

Theiß, J., Verfeinerung der Abgrenzungsmethoden bei der Gewinnermittlung? FR 1956, S. 195

Tilemann, Dieter, Vermögensbesteuerung der "stillen Reserven", DB 1956 S. 51

Veiel, Otto, Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung, StW 1941, Sp. 1

Veiel, Otto Unternehmungsgewinn und Unternehmereinkommen, StW 1944, Sp. 107

Van der Velde, K. Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und Betriebswirtschaftslehre, ZfhwF., N.F., 6. Jg., S. 273

Van der Velde, K. Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz, ZfhwF., N.F., 1. Jg., S. 523

Van der Velde, K. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz, ZfhwF., N.F., 1. Jg., S. 158

Vogel, Horst, Die steuerliche Behandlung der Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG und § 9 EStDV 1955, DStZ 1956, S. 19

Vogel, Horst, Die Rücklage für Preissteigerungen bei der Einkommenbesteuerung, BB 1956, S. 32

Vogel, Horst, Die Preissteigerungsrücklage nach dem Steuerneuordnungsgesetz 1954, BB 1955, S. 63

Vogel, Horst, Die steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung, die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns und den Verlustvortrag, DStZ 1954, S. 391

Wallis von, Gewinnverwirklichung beim Tausch von Anlagegütern, RF 1956, S. 221

Zapf, Bernhard, Zur Bilanzierung unterlassener Instandhaltungsaufwendungen, FR 1955, S. 349

Zitzlaff, Franz, Der Teilwertbegriff, StW 1941, Sp. 677

Zitzlaff, Franz Zur Teilwertfrage besonders bei Anlagegütern, StW 1949, Sp. 33

Zitzlaff, Franz, Zum Gutachten des OFH vom 3.6.1949, StW 1949

Zitzlaff, Franz, Zur Entstehung des Teilwertbegriffes, StW 1941, Sp. 193

V. Sonstige

- Aufermann, E., Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden 1950
Eheberg, K.Th., Grundriss der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Leipzig / Erlangen 1926
Heissmann, Ernst, Die betrieblichen Ruhegeldverpflichtungen, Köln 1956

VI. Zeitschriften

- Bundesgesetzblatt: ab Mai 1949
Reichsgesetzblatt; bis 1945
Bundessteuerblatt; ab 1950
Amtsblatt des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen; ab 1946
Reichssteuerblatt; bis 1945

Steuer und Wirtschaft; München bis 1944, erneut ab 1947
Deutsche Steuerzeitung; Teil A Aufsätze, Teil B Eildienst, Berlin bis 1945, Siegburg ab 1947
Finanzrundschau; Köln ab 1946
Der Betrieb; Düsseldorf ab 1948
Der Betriebsberater; Heidelberg ab 1946
Die Wirtschaftsprüfung (hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer); Stuttgart ab 1948
Der Wirtschaftsprüfer; Berlin ab 1948
Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, begr. von Schmalenbach, ab 1949 Neue Folge, hrsg. von Hax
Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis; hrsg. von Hasenack, ab 1949
Zeitschrift für Betriebswirtschaft; hrsg. von Kalveram

VIII. Karteiwerke

- Rechts- und Wirtschaftspraxis, Blattei-Handbuch, Gruppe 14 - Steuerrecht, Forkelverlag Stuttgart,

IX. Entscheidungen des RFH, OFH, BfM

- Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes (Amtl. Sammlung).
Reichssteuerblatt
Amtsblatt des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen.
Bundessteuerblatt, Teil I, II und III
Steuer und Wirtschaft

Abkürzungsverzeichnis

AktG	=	Aktiengesetz vom 30. Januar 1937
AntBewR	=	Richtlinien zur Bewertung nicht notierter Aktien und Anteilen an Kapitalgesellschaften
BB	=	Betriebsberater
BewG	=	Bewertungsgesetz
BewDV	=	Bewertungsdurchführungsverordnung
BGBI	=	Bundesgesetzblatt
BStBl	=	Bundessteuerblatt
BFH	=	Bundesfinanzhof
DB	=	Der Betrieb
EstG	=	Einkommensteuergesetz
EstDV	=	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EstR	=	Einkommensteuerrichtlinien
FR	=	Finanzrundschau
FMBI	=	Amtsblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen
GmbHG	=	GmbH-Gesetz
HGB	=	Handelsgesetzbuch
IHG	=	Investitionshilfegesetz
MinBlFin	=	Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen
OFH	=	Oberster Finanzgerichtshof
RWP	=	Rechts- und Wirtschaftspraxis
RFH	=	Reichsfinanzhof
RGBI	=	Reichsgesetzblatt
RStBl	=	Reichssteuerblatt
StW	=	Steuer und Wirtschaft
VStR	=	Vermögensteuerrichtlinien
ZfB	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhwF	=	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz

L e b e n s l a u f

Ich wurde am 21. Oktober 1919 zu Reiten-
dorf, C.S.R., als Sohn des Karl Klein
und seiner Ehefrau Antonie, geb. Nigrin
geboren. Von 1925 bis 1934 besuchte ich
die Volks- und Bürgerschule in Müglitz
C.S.R. und daran anschliessend die Deut-
sche Handelsakademie in Olmütz. An dieser
Anstalt unterzog ich mich im Juni 1938
der Reifeprüfung.

Ab 1939 wurde ich bei der Reichsfinanz-
verwaltung für den gehobenen Dienst aus-
gebildet und 1940 zum a.p. Steuerinspek-
tor ernannt. Nach dem Wehrdienst und der
Gefangenschaft war ich in der Industrie
tätig und begann 1952 mit dem Studium der
Wirtschaftswissenschaften an der Univer-
sität Erlangen. Dasselbst bestand ich im
Mai 1955 die Prüfung zum Diplom-Volkswirt.
Ich besitze die deutsche Staatsangehörig-
keit.

